

بسم الله الرحمن الرحيم

أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين

إعداد

منى علي حسن عبد الله

إشراف

الأستاذ الدكتور وليد زكريا صيام

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير

في تخصص المحاسبة والتمويل

كلية الدراسات العليا في الجامعة الهاشمية

الزرقاء – الأردن

٢٧ / ٣ / ٢٠١٧

ب

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ ٢٠١٧/٣/٢٧ م

أعضاء لجنة المناقشة	التوقيع
الأستاذ الدكتور وليد زكريا صيام، رئيسا	....
أستاذ، محاسبة إدارية.	
الدكتور إبراهيم محمود منصور، عضوا	....
أستاذ مشارك، نظم معلومات محاسبية.	
الدكتور وليد محمد مساعدة، عضوا	....
أستاذ مساعد، محاسبة مالية.	
الأستاذ الدكتور عبد الناصر إبراهيم نور	....
أستاذ، محاسبة مالية، جامعة عمان الأهلية	

آية قرآنية

بسم الله الرحمن الرحيم

"وَمِنَ النَّاسِ وَالدَّوَابِّ وَالأنْعَامِ مُخْتَلِفٌ أَلْوَانُهُ كَذَلِكَ إِنَّمَا يَخْشَى اللَّهَ مِنْ عِبَادِهِ الْعُلَمَاءُ إِنَّ اللَّهَ عَزِيزٌ غَفُورٌ"

صدق الله العظيم

(سورة فاطر، آية ٢٨)

الإهداء

إلى مَنْ أحمل إسمه بكل فخر واعتزاز، إلى القلب الهادئ الذي لا يُضاهي إتساع الكون إتساع قلبه، إلى مَنْ أمدَّني بالثقة بأني أستطيع تحقيق أي هدف في حياتي ..... **والدي**.

إلى مَنْ أحاطتني بدعائها، ولمْ تَتَوانَ يوماًعن تشجيعي، إلى مَنْ غَرسَتْ فِيَّ كيف أَحلُم، وكيف أُحقِّق حُلُمي، وكانت صديقتي قبل كلِّ شيء ..... **والدتي**.

إلى النجوم التي أضاءت حياتي قبل رسالتي، ولم تتوقف عن دعمي خلال مسيرتي، وأحاطتني بصدق مشاعرها وحُبِّها ..... **إخوتي وأخواتي**.

إلى أجمل هدايا القدر، سندي ورفيق دربي الذي شاركني السهر والتعب، وكان إلى جانبي خطوة بخطوة، وساعدني لأصِلَ إلى هدفي..... **زوجي**.

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على نبينا محمد صلى الله عليه وسلم، خاتم الأنبياء والمرسلين، وبعد ...

فإنَّه لمن دواعي سروري أنْ أتقدَّم بشكر كلِّ الذين قاموا بمساعدتي في إتمام رسالتي، وكانوا خير عَوْنٍ لي في ذلك، فلهم مني جزيل الشكر والامتنان.

وأشكر بادِئَ ذِي بِدْءٍ أستاذي، ومشرفي، ومربيَّ الفاضل **الأستاذ الدكتور وليد زكريا صيام** الذي كان له الفضل الأكبر – بعد الله سبحانه – والدَّور الأبرز في خروج الرِّسالة على هذا الوجه؛ فلقد كانت كلماته أكبر دافعٍ لي في حَثِّ الخُطَا وتذليل كلِّ ما واجهني من صِعاب، وكانت نصائحه وإرشاداته بمثابة مصباح ينير الطَّريق أمامي لأصل إلى هدفي ومُبْتَغاي، فقد أَوْلاني – حفظه الله ورعاه – كلَّ الرِّعاية والاهتمام لأُقدِّم أفضلَ ما لدي... فجزاه الله عنِّي خيرَ الجزاء، وأمدَّه بالصَّحة والرَّخاء، وكتبَ له طُول البقاء ...

كما أتوجَّهُ بالشُّكر الجزيل **لأعضاء لجنة المناقشة** الذين تكرموا بمنحي جزءاً من وقتهم الثمين لقراءة رسالتي ومناقشتي، وإثراء رسالتي بملاحظاتهم القيِّمة، الناجمة عن علمهم الوافر، وخبرتهم الواسعة.

والشُّكر موصولٌ، للآنسة **لينا زرافيلي** (السكرتيرة التنفيذية لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين) التي ساعدتني في توزيع الاستبانة، واستردادها، فلها مني كلُّ الشكر والتقدير وأشكر كذلك زوجي العزيز **الأستاذ مصطفى سالم**، الذي ساعدني بتدقيق الرسالة لُغويًّا وإملائيًّا.

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة الاختصارات

الاختصار	المرادف باللغة الانجليزية	المرادف باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
Big 4	Big Four Accounting Firms	أكبر أربع شركات محاسبة وخدمات مهنية
CAATs	Computer Assisted Audit Techniques	تقنية أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر
ICAI	Institute of Chartered Accountants of India	معهد المحاسبين القانونيين في الهند
KDD	Knowledge Discovery in Databases	اكتشاف المعرفة في قواعد البيانات
SPSS	Statistical Package for the	

الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية	Social Sciences	

ملخص

أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين

إعداد

منى علي حسن عبد الله

إشراف

الأستاذ الدكتور وليد زكريا صيام

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، وتقنية التنقيب عن البيانات) من قبل المحاسبين القانونيين في الأردن، والتعرف على أثر تطبيقها في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية. كما تهدف إلى التعرف على المعوقات التي قد تحد من تطبيق هذه التقنيات في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من قبل المحاسب القانوني في الأردن.

ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتصميم استبانة لجمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث تكوّن مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين والعاملين في مكاتب تدقيق الحسابات المرخص لهم بمزاولة مهنة التدقيق في الأردن والبالغ عددهم حسب إحصائيات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بداية عام ٢٠١٦ (٣٥٤) محاسبا قانونيا. وقد تم اختيار عينة عشوائية قوامها (١٤٥) من المحاسبين القانونيين والعاملين في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، بما فيها فروع ومكاتب شركات التدقيق العالمية الكبرى (Big Four))، أي ما نسبته (٤١%) تقريبا من مجتمع الدراسة. تمّ توزيع الاستبانات واستردادها باليد، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة (١٤٥) استبانة، تم استرداد (١١٣) استبانة منها، واستبعاد (٣) استبانات لعدم اكتمال الاجابات فيها، وعليه بلغ عدد الاستبانات المعتمدة لغايات التحليل والبحث (١١٠) استبانات، أي ما نسبته (٧٥.٩%) من الاستبانات الموزعة، وما نسبته (٣١.١%) من مجتمع الدراسة.

أظهرت الدراسة العديد من النتائج، منها: وجود تطبيق مرتفع لتقنيات المحاسبة الجنائية (المتمثلة في تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر وتقنية التنقيب عن البيانات) من قبل المحاسبين القانونيين في الأردن، تأثير مرتفع لتطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها

في الشركات المساهمة العامة الأردنية، انخفاض درجة وجود المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من قبل المحاسبين القانونيين في الأردن.

قدّمت الباحثة مجموعة من التوصيات، منها: تعزيز قيام المحاسبين القانونيين بتطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية والافادة منها في العملية التدقيقية وذلك من خلال البحث عن روابط منطقية بين البيانات التي يتم اكتشافها وتحليل الاختلافات واستخراج التباين بين البيانات، الافادة من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية وذلك من خلال التنقيب عن أكبر كمية ممكنة من البيانات بحثًا عن معلومات جديدة خَفِيَّة أو غير متوقَّعة وإتاحة الفرصة لتدقيق الملفات والمعاملات الإلكترونية وتحديد البنود التي تُمثِّل قِيَمًا شاذَّة وتحتاج للمزيد من التقصي حولها، تضافر جهود الجهات المعنية بمهنة المحاسبة والتدقيق للتغلب على المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية.

الكلمات الدالة: تقنيات المحاسبة الجنائية، إدارة الأرباح، تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، تقنية التنقيب عن البيانات.

الفصل الأول

الاطار العام للدراسة

١-١ مقدمة

١-٢ مشكلة الدراسة

١-٣ أهمية الدراسة

١-٤ أهداف الدراسة

١-٥ الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عن سابقاتها

١-٦ أنموذج الدراسة ومتغيراتها

١-٧ فرضيات الدراسة

١-١ مقدمة:

أصبحت ظاهرة تجميل صورة المنشأة من خلال إدارة أرباحها سِمَة من سمات هذا العصر، ولم تَنْجُ منها دول العالم الأول، أو الثالث، الغنية منها، أو الفقيرة. ونتيجة الأزمة المالية العالمية، لجأت إدارات الشركات إلى إظهار صورة مُجَمّلة عن أرباحها، بهدف الاحتيال على مستخدمي القوائم المالية، مما أدى إلى وقوع مهنتي المحاسبة والتدقيق، بأزمة ثقة؛ نتيجة للبيانات المالية المضللة التي يتم نشرها، وخدمة مصالح أطراف على حساب أطراف أخرى، لذا كان لزاماً على الجهات المنظمة لمهنتي المحاسبة والتدقيق، البحث عن أساليب وتقنيات، لاسترداد الثقة بمخرجات النظام المحاسبي، فكان من ضمن هذه التقنيات تقنيات المحاسبة الجنائية المشتملة على تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر وتقنية التنقيب عن البيانات.

وقد أخذ "مفهوم إدارة الأرباح (Earnings Management) بالظهور بشكل كبير وواضح، وأصبح محل اهتمام المحاسبين والمدققين بعد انهيار شركة إنرون (إحدى كبريات شركات الطاقة الأمريكية) عام ٢٠٠١م، واتهام إدارتها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة من خلال استخدام بعض السياسات والأساليب المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح لتحقيق بعض الأهداف الخاصة، والتي يعبّر عنها بأرقام الأرباح التي تظهر في القوائم المالية للشركة، وتمّ تحميل شركة التدقيق العالمية (آرثر آندرسون) جزءا من المسؤولية القانونية كونها المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة إنرون (Enron)" (الحوري، ٢٠١٣).

وقد لاقت ظاهرة إدارة الأرباح في القوائم المالية، اهتمام العديد من الباحثين والمهتمين لدراسة الأسباب وتحليل الدوافع وراء تلك الممارسات ومحاولة إيجاد بعض الحلول للحد من تلك الظاهرة، وقامت العديد من دول العالم والمنظمات المهنية بسنّ القوانين وتشريع الأنظمة للحدّ من تلك الظاهرة التي يراها (المومني، ٢٠٠٦) على أنها "مصطلح يعبّر عن تدخّل الادارة في عملية القياس والابلاغ المالي بما

تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، بهدف تحقيق أهداف محددة مسبقا من قبل الادارة، شاملا كافة حالات التدخل المحاسبي سواء التي تؤدي إلى زيادة الدخل المحاسبي المعلن أو التي تؤدي إلى تخفيضه أو التقليل من تقلباته للمحافظة على مستويات نموه".

وأشار بعض الباحثين (شعبان، ٢٠١٦م؛ بقاعين، ٢٠١٥م؛ Zachariah, *et. al.*, 2014) إلى أنّ من الأساليب والأدوات التي يمكن استخدامها للحد من انتشار ظاهرة التلاعب في البيانات الواردة في القوائم المالية (بما فيها ظاهرة إدارة الأرباح) استخدام المحاسبة الجنائية وتقنياتها المتعددة.

وتعدّ المحاسبة الجنائية تطبيقا لمفاهيم المحاسبة والتقنيات في حل المشاكل القانونية، وتتطلب وجود تكامل بين المحاسبة والتدقيق ومهارات التحقيق، وهي المحاسبة الأكثر ملاءمة لوجهة النظر القانونية حيث تسهم في تقديم أعلى مستوى من التأكيد. لذا يراها (Arokiasamy and Cristal, 2009) علم يطبق مفاهيم وحقائق محاسبية تجمع من خلال أساليب تدقيق وتقنيات وإجراءات لحل المشاكل القانونية التي تتطلب تكامل بين المحاسبة والتدقيق ومهارات التحقيق. ويرى (Mohammed and Ashfaq, 2013) أنّ المحاسبة الجنائية تتكون من العديد من التقنيات، ومنها تقنية التدقيق

بمساعدة الكمبيوتر، وتقنية التنقيب عن البيانات، والتي تؤدي بدورها إلى تعميق تطبيق محاسبة التدقيق ودعم التقاضي.

وإذا كانت عمليات إدارة الأرباح تمثّل مشكلة كبيرة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، فإنّ الطرق الوقائية لكشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في القوائم المالية تعد مهمة صعبة جدا. ويحتاج كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها طرق خاصة لتحليل البيانات الذكية، وهذه الأساليب موجودة في مجالات اكتشاف المعرفة في قواعد البيانات والتنقيب عن البيانات.

لذا، جاءت هذه الدراسة للتعرف على مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (المتمثلة في تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر وتقنية التنقيب عن البيانات) من قبل المحاسبين القانونيين في الأردن، مع

بيان مدى تأثير تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مع دراسة المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في الأردن.

١-٢ مشكلة الدراسة:

إنّ استغلال الثغرات الموجودة في تعدد الأساليب والبدائل المحاسبية، وتوافر عنصري المرونة والاختيارية في المعايير المحاسبية الدولية المرتبطة ببدائل القياس والتقدير والافصاح المحاسبي، والثغرات الموجودة في طبيعة أساليب تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي، بالاضافة إلى تعدد مصالح الأطراف ذات

العلاقة بالشركة رغم تعارضها، وتوالي الأزمات المالية وانهيار الشركات العملاقة، كل هذه العوامل وغيرها قد أدّى إلى لجوء بعض إدارات الشركات إلى اختلاق تأثيرات صورية للتعديل على أداء الأعمال التجارية وظهور مفهوم إدارة الأرباح التي تهدف إلى تحسين صورة الشركة أمام أصحاب المصالح بإظهار أرباح وهمية لتجميل مخرجات العمل المحاسبي والمركز المالي للشركة.

ولا شكّ أنّ ممارسات إدارة الأرباح تؤثر على فهم مستخدمي البيانات المالية لواقع المركز المالي للشركة، لأنّها تشتمل على طرق ملتوية ومتنوعة قد تنطوي على الخداع والمكر تؤدي إلى إلحاق الضرر بالآخرين من خلال العرض الكاذب للقوائم المالية مما يؤثر على المستثمرين الحاليين والمرتقبين الذين ينخدعون بتلك القوائم وتكون قرارتهم غير رشيدة.

لذلك كان لزاما على الهيئات المنظّمة لمهنة المحاسبة والتدقيق أن تبحث عن أساليب وتقنيات تساعد في الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في القوائم المالية، ذلك أنّ تلك القوائم المالية تعتبر مصدرا أساسيا للمعلومات للمستفيدين منها في اتخاذ قراراتهم. ولا شكّ أنّ صحة ودقة هذه القوائم تتطلب وجود

تقنيات تدقيق لهذه القوائم للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح (إن وجدت) ومنها تقنيات المحاسبة الجنائية.

ويشير المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 2005, 7) إلى أنّ: "المحاسبة الجنائية تنطوي على تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة والتدقيق، والشؤون المالية والأساليب الكمية وأجزاء من القانون والبحوث، والمهارات التحقيقية لجمع وتحليل وتقييم أدلة الاثبات وتفسير النتائج والتقارير، والمحاسبة الجنائية تؤدّى على شكل شهادة أو استشارة".

مما سبق، فإنّ مشكلة الدراسة تكمن في بيان دور تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحدّ منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية:

١. ما مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية من قبل المحاسبين القانونيين عند تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية؟
٢. ما أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحدّ منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين؟
٣. ما المعوقات التي تحدّ من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحدّ منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين؟

١-٣ أهمية الدراسة:

تكتسب الدراسة أهميتها من مجموعة من النقاط، يمكن إيجازها فيما يلي:

* لمّا كان المحاسب القانوني مسؤولاً عن إعطاء رأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وتمثيلها للواقع، فإنّ عليه إعفاء نفسه من المساءلة القانونية بتأدية واجباته وبذل العناية المهنية

اللازمة. آخذا بعين الاعتبار تطبيق التقنيات المتاحة (والتي تشمل تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية) الأمر الذي من شأنه إنجاز مهمته التدقيقية بأعلى درجات المهنية اللازمة.

* أنّ مجتمع هذه الدراسة المأخوذة وجهة نظره قطاعا ديناميكيا واعدا تسعى الجهات المنظّمة له نحو توظيف طاقاته وإمكاناته الحيوية الخلّاقة لتوسيع حجم أنشطته من خلال اعتماد استراتيجيات واقعية وتطلعات مستقبلية قابلة للتحقق تعمل على تعزيز دوره المهني وتعزيز وضعه التنافسي من خلال تقديم خدمات متميزة بمصداقيتها وبذل العناية المهنية اللازمة فيها.

* أنّها تبحث في مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية من قبل المحاسبين القانونيين في الأردن، والذي يعدّ من المواضيع الهامة للعديد من فئات المجتمع، إضافة إلى كونها تبحث في بيان أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي الحد من وجودها ومن تأثيراتها، كما أنّها تبحث في دراسة المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في قطاع حيوي وفاعل في الاقتصاد الأردني وهو قطاع الشركات المساهمة العامة.

* أن معرفة آليات تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية، ومعرفة المعوقات التي قد تحد من تطبيقها في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية، له تأثير كبير على أداء المحاسب القانوني، مما يستوجب تسليط الضوء عليها في الدراسات العلمية الميدانية.

* أن هذه الدراسة تعدّ من الدراسات القليلة التي تربط بين تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، والذي ينعكس إيجابا على مهنية وفاعلية المحاسب القانوني في ظل حدة المنافسة بين المحاسبين القانونيين الأردنيين على المستوى المحلي والإقليمي، والذي ينبغي أن لا يغيب عن ذهن القائمين عليه أن النجاح في المنافسة يجب أن يقوم على أساس تقديم الخدمات المتميزة بالجودة العالمية والقدرة على مسايرة التطورات

ومواكبة التطلعات المستقبلية، مما يستوجب بذل أقصى درجات العناية المهنية اللازمة للحصول على تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية تخلو من أية ممارسات مضللة أو تحريفات جوهرية.

١–٤ أهداف الدراسة:

تسعى الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على دور تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في الأردن.

ويمكن صياغة الأهداف الفرعية للدراسة على النحو التالي:

١. التعرف على مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية من قبل المحاسبين القانونيين عند تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية.

٢. بيان أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحدّ منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين.

٣. دراسة المعوقات التي تحدّ من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحدّ منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين.

١–٥ الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عن سابقاتها:

هناك ندرة في الدراسات التي ربطت بين تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية والحد من إدارة الأرباح بصفة عامة وفي البيئة الأردنية بصفة خاصة، إلا أنّ هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية وتأثيراتها وانعكاساتها بصورة غير مباشرة، ومن تلك الدراسات:

دراسة **(شعبان، ٢٠١٦م)** بعنوان: **مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية (من وجهة نظر مدققي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل ونقابة المحاسبين بقطاع غزة)**، هدفت الدراسة إلى بيان

مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية من خلال معرفة آراء وتوجهات مكاتب التدقيق والمحكمين الماليين بجمعية المحاسبين والمعتمدين لدى وزارة العدل في قطاع غزة. كما هدفت إلى توضيح ماهية مهنة المحاسبة القضائية والتعرف على أهم التقنيات والأساليب المستخدمة في هذا الشأن، بالإضافة للوقوف على المقومات الرئيسة اللازمة لدخول مهنة المحاسبة القضائية حيز التنفيذ. لتحقيق أهداف الدراسة تمّ استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتمّ تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة المكونة من (١٣٦) مفردة تمّ استرداد (١١٧) منها.

توصلت الباحثة إلى وجود طلب على مهنة المحاسب القضائي في قطاع غزة وتوافر التأهيل العلمي والعملي لدى المحاسبين الماليين للقيام بهذه المهام بعد تطوير إلمامه بالجوانب القانونية اللازمة لذلك. وقد أوصت الباحثة بضرورة قيام الجامعات الفلسطينية والمؤسسات المهنية بعقد الدورات والمؤتمرات وورش العمل لطلابها لتوعية طلابها بمواضيع المحاسبة القضائية لتكريس مفاهيم هذه المهنة وتهيئة الظروف الملائمة لتنميتها تمهيدا لاعتمادها كمهنة مستقلة بذاتها لدى وزارة العدل، مع ضرورة قيام السلطات التشريعية بإصدار قوانين خاصة تنظم عمل المحاسب القضائي.

دراسة **(البقاعين، ٢٠١٥م)** بعنوان: **أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن عمليات الاحتيال والغش في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية**، هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تقنيات المحاسبة الجنائيَّة في الكشف عن عمليات الاحتيال والغش في القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتصميم استبانة لجمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث تكوّن مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين المزاولين لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن والبالغ عددهم (٣٢٧) محاسبا قانونيا مزاولا لمهنة التدقيق بداية عام ٢٠١٥م، وقد تم اختيار عينة عشوائية بلغ حجمها (١١٥) محاسب قانوني وعاملين في مكاتب التدقيق، أي ما نسبته (٣٥%) من مجتمع الدراسة.

توصلت الباحثة إلى أنّ هناك اهتمام كبير من قِبَل مدققي الحسابات بتقنيات المحاسبة الجنائيَّة بصورة عامة، وبتقنية أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، وتقنية التنقيب عن البيانات بصفة خاصة باعتبارهما من التقنيات الملائمة للكشف عن عمليات الاحتيال والغش في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية. كما توصَّلت الباحثة إلى وجود العديد من المُعوِّقات التي تَحُدُّ من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة للكشف عن عمليات الاحتيال والغش في القوائم المالية في الشركات المساهمة

العامة الأردنية، منها النقص في الدورات التدريبية المتخصصة بتقنيات المحاسبة الجنائيَّة للمحاسبين والمدربين الماليين في الشركات المساهمة العامة. وقدَّمت الباحثة مجموعة من التوصيات أهمها: تعزيز وتشجيع تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة، ودراسة المُعوِّقات التي تَحَدُّ من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة، والعمل على إيجاد حلول ملائمة لها، وزيادة الوعي لدى القائمين على الشركات المساهمة العامة الأردنية حول مدى إسهام تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة في الكشف عن سوء إدارة التدفقات النقدية في الشركة، والكشف عن مواطن القوة والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية.

دراسة **(برغل، ٢٠١٥م)** بعنوان: **دور المحاسبة الجنائيَّة وحوكمة الشركات والعلاقة التكاملية بينهما في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة التكاملية بين المحاسبة الجنائيَّة وحوكمة الشركات ودورهما في الحد من الفساد المالي والاداري في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وقامت بتوزيع (٦٨) استبانة على عينة قصدية تكونت من المساهمين، ومدقِّقي الحسابات الخارجيين، والأطراف الأخرى ممَّن هم على صِلَة مباشرة (بحُكم وظائفهم) بالقضايا ذات العلاقة بمكافحة الفساد المالي والإداري، مثل: القُضُاة، والمحامون، ودائرة مكافحة الفساد، وديوان المحاسبة ودائرة مراقبة الشركات.

توصلت الباحثة إلى أنّ المحاسبة الجنائية توفر الأدوات والوسائل التي تمكن المدقق الجنائي من التحري عن حالات الغش والاحتيال التي يمكن أن تمارسها الشركات المساهمة العامة الأردنية، كما أن حوكمة الشركات تعزز عنصري الشفافية والافصاح في البيانات المالية التي تصدرها الشركات المساهمة العامة الأردنية كأداة للحد من من الفساد المالي والاداري. كما توصلت الباحثة إلى أنّ هناك علاقة

تكاملية بين دور المحاسبة الجنائية ودور حوكمة الشركات من شأنها الحد من الفساد المالي والاداري من خلال الحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركات المساهمة العامة الأردنية. وفي ضوء نتائج الدراسة فقد أوصت الباحثة بضرورة إستحداث وظيفة مدقق جنائي في المحاكم التي في جوانب المسئولية المدنية لكل من مدققي الحسابات ومجالس الادارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

دراسة (**Zachariah, *et. al.*, 2014**) بعنوان: **Application of Forensic Auditing in Reducing Fraud Cases in Nigeria Money Deposit Banks**، هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق التدقيق الجنائي في ضبط الاحتيال في البنوك النيجيرية، حيث لاحظ الباحثون معاناة البنوك النيجيرية على مدى العقود الماضية من خطر الاحتيال والذي أدى إلى التصفيات التي أعاقت دور البنوك في الاقتصاد، وفشل المدققون الخارجيون في الكشف عن عمليات الاحتيال أثناء قيامهم بعملهم. وقد حلّل الباحثون الاتجاه العام في حالات الغش خلال الفترة (٢٠٠١-٢٠١٢)، وقد كشف الباحثون عن أنّ الأدلة التنظيمية أظهرت أنّ الاحتيالات البنكية تزداد بشكل يومي، وأنّ التحليل بيّن أنواع عدة من عمليات الاحتيال والتزوير التي ارتكبت مثل: الاحتيال في الصراف الآلي (تحويلات احتيالية)، الخدمات المصرفية عبر الانترنت وتقديم شيكات مزورة، سرقة ودائع العملاء.

أظهرت نتائج الدراسة أنّ البنوك النيجيرية تفقد مبالغ ضخمة من المال بصورة مستمرة نتيجة عدم قدرة مدققي الحسابات والجهات الرقابية الاشرافية على الحد من هذه النزعة، مما يستوجب ابتكار وسائل

مختلفة لمعالجة عمليات الاحتيال في البنوك النيجيرية. لذا أوصى الباحثون بتوظيف التدقيق الجنائي في البنوك النيجيرية من خلال تعديل القوانين السارية بطريقة يتم من خلالها تضمين المدققين الجنائيين في فريق التدقيق، بحيث يكون لدى المدققين المزيد من الأدوات للتعامل بفعالية مع التحديات في الكشف عن التزوير والتلاعب.

دراسة (**الخالدي، ٢٠١٤م**) بعنوان: **دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية: دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة،** هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية المحاسبة القضائية والوقوف على الدور الذي يقوم به المحاسبون القضائيون في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة تم توزيعها على مدققي الحسابات الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة والعاملين في سلك القانون والقضاء (ومنهم العاملين في النيابة المالية بمكتب النائب العام، بعض وكلاء النيابة، المحامين وأساتذة القانون في قسم الشريعة والقانون بالجامعة الإسلامية بغزة، بعض القضاة والمحكمين الماليين المعتمدين من وزارة العدل بغزة ومن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية)، حيث تم توزيع (٧٨) استبانة واسترداد (٥٣) استبانة منها.

وتوصَّلت الدراسة إلى العديد من النتائج، منها: أنّ فضائح الغش للشركات العالمية مثل شركة إنرون وورد كوم وغيرها وما ترتب عليها من دعاوى قضائية قد خلق طلباً كبيراً على المهارات والخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية لأنها تؤدي دوراً حاسماً في التحقيق في الفضائح المالية التي يشتبه فيها باختلاس الأصول فضلاً عن ارتفاع معدلات الدعاوى والمنازعات القضائية التي أدت إلى حاجة القضاة إلى خبراء أو مستشارين من المحاسبين يمكن الاستفادة من خبراتهم ومهاراتهم وعمق قدرتهم في إجراء

التحري واكتشاف مدى صدق المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وإبداء الرأي في الدعاوى القضائية التي تخص المخالفات المالية والغش في القوائم، أجمع أفراد عينة الدراسة على أن الأنشطة التي تمارسها

المحاسبة القضائية فيما يختص بالإشراف والرقابة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل صحيح والرقابة على التقارير المالية وفحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها بأنها ذات أثر كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وكان من أبرز التوصيات ضرورة تعميم فكرة المحاسبة القضائية على الشركات والمؤسسات الفلسطينية والمحاكم ورجال القضاء والقانون بغرض المساهمة في ترشيد قراراتهم ولتقديم تأكيدات معقولة حول عدم وجود تحريفات في البيانات المالية والتقارير المحاسبية الصادرة.

دراسة (**Okoye and Gbegi, 2013**) بعنوان: **Forensic Accounting A Tool Fraud Detection and Prevention in the Public Sector: A study of selected Ministries in Kogi State**، هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الجنائية كأداة للكشف عن الاحتيال والوقاية منه في مؤسسات القطاع العام مع إشارة خاصة إلى ولاية كوجي. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتوزيع (٣٧٠) استبانة على العاملين في خمس وزارات مختارة في ولاية كوجي في نيجيريا، مع إجراء مقابلات مع بعض العاملين في تلك الوزارات.

أظهرت نتائج الدراسة أنّ استخدام المحاسبة الجنائية قد قلل بشكل ملحوظ من حدوث حالات الاحتيال في القطاع العام، وأنّ هناك فرقا بين أهمية المحاسبين الجنائيين المختصين ومدققي الحسابات الخارجيين، وبالتالي فإنّ استخدام المحاسبين الجنائيين يمكن أن يساعد في الكشف عن حالات الاحتيال بشكل أفضل ومنع حالات الغش في مؤسسات القطاع العام. وقد أوصى الباحثان بضرورة إحلال المحاسبين الجنائيين محل المدققين الخارجيين في ولاية كوجي النيجيرية، مع ضرورة توفير التدريب المناسب وإعادة التدريب على المحاسبة الجنائية لموظفي ولاية كوجي والتقيد السليم بمعايير المحاسبة والتدقيق.

دراسة **(أبو حشيش، ٢٠١٣م)** بعنوان: **دور المحاسب الجنائي في الحد من ممارسات الفساد المالي،** هدفت الدراسة إلى إبراز دور المحاسب الجنائي في الحد من ممارسات الفساد المالى وذلك من خلال استهداف مجموعة من المنتمين إلى المحاسبة الجنائيَّة وهم المسؤولون بكل من ديوان المحاسبة، والخبراء في وزارة العدل، ومكاتب المحاسبة والتدقيق، ودائرة ضريبة الدخل والمبيعات، وهيئة الأوراق المالية، والجامعات الأردنية، ومراكز التدريب المتخصصة، وغيرهم من مُمَثِّلي مهنة المحاسبة والتدقيق.

وتوصَّلت الدراسة إلى أنَّ المحاسبة الجنائيَّة تقوم على أساس مجموعة من مهارات متخصصة متكاملة في المحاسبة والتدقيق والقانون، وأنَّ براعة ومهارة التحريات والمحاسبة الجنائيَّة هي تطبيق لمهارات التدقيق في ضوء المعرفة بالأمور القانونية المرتبطة بتنفيذ القانون، والجدل، والدعاوى الجنائيَّة، وهي مهنه تجمع بين الخبرة المالية، ومهارة التحريات، والعمل داخل إطار قانوني يوفر أدلة كافية لضبط الاحتيالات في القوائم المالية. وتركِّز على التأييد، والإثبات، والتسجيل، والتفسير، والبحث، والاتصال، والتحقق من، والتحقيق في البيانات الماضية، أو الأنشطة المحاسبية الأخرى، وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية، والموضوعية؛ لإثبات الواقع الحالي والتنبؤ بالنزاع المستقبلي.

دراسة **(Owolabi *et. al.*, 2013)** بعنوان: **Application of Forensic Accounting Techniques in effective investigation and detection of embezzlement to combat corruption in Nigeria**، هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في التحقيق لكشف الاختلاسات وضمان منع الفساد. وتوصلت الدراسة إلى أنّ تقنيات المحاسبة الجنائية يمكن أن تقطع شوطا طويلا في التحقيق والكشف عن الممارسات الفاسدة، ولكن لأنه لم يتم

إنشاء وحدة المحاسبة الجنائية لتنفيذ تحقيقاتها لم تظهر النتائج أي دليل على منع الاختلاس من خلال تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية.

وقد أوصى الباحثون بضرورة تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية للتحقيق والكشف والملاحقة القضائية في قضايا الفساد في نيجيريا، بالاضافة إلى إنشاء محاكم خاصة لتسريع محاكمة المتهمين بالفساد.

دراسة (**الحوري، ٢٠١٣**م) بعنوان: **أثر جودة التدقيق على إدارة الأرباح: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان**، هدفت الدراسة إلى التعرف على مستوى ممارسات إدارة الأرباح في الئشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان للعام ٢٠١١م، وأثر جودة التدقيق الخارجي ممثلة بحجم مكتب التدقيق على إدارة الأرباح في تلك الشركات. ولتحقيق أهداف الدراسة تمّ قياس المستحقات الاختيارية بإعتبارها وكيلا عن إدارة الأرباح باستخدام نموذج جونز المعدل لعام (١٩٩٥)، وتمّ اعتبار حجم مكتب التدقيق وكيلا عن جودة التدقيق الخارجي، وطبقت الدراسة على عينة مكونة من (٧١) شركة صناعية مساهمة عامة توافرت عنها البيانات المالية لسنة ٢٠١١م.

أظهرت نتائج الدراسة وجود ممارسات لادارة الأرباح في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية للعام ٢٠١١م بنسبة (٢٩.٩%)، وتبين عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وممارسات إدارة الأرباح في تلك الشركات. وأوصى الباحث في ضوء نتائج الدراسة بضرورة قيام هيئة الأوراق المالية بحثّ مستخدمي البيانات المالية للتزود بالوعي والمعرفة اللازمين لكشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات.

دراسة (**Onuorah and Appah, 2012**) بعنوان: **Fraudulent Activities and Forensic Accounting Services of Banks in Port Harcourt, Nigeria**، هدفت

الدراسة إلى التعرف على تأثير خدمات المحاسبة الجنائية في الكشف عن الاحتيال في البنوك النيجيرية. وقد تمّ جمع البيانات الأزلية من خلال استبانة مكونة من ثلاثة أجزاء كوجهة إلى أربعة وعشرين بنكا في بورت هاركورت عاصمة ولاية ريفرز. أظهرت نتائج الدراسة أنّ تطبيق خدمات

المحاسبة الجنائية يؤثر في خفض مستوى أنشطة الاحتيال في البنوك، وأنّ خدمات المحاسبة الجنائية تزود البنوك بالأدوات اللازمة لمنع الأنشطة الاحتيالية.

في ضوء نتائج الدراسة، أوصى الباحثان بأن تقوم البنوك بالاستثمار في تنمية رأس المال البشري من موظفيها، وعلى الجهات الحكومية والتشريعية ضمان توفير معايير ومبادئ توجيهية لتنظيم أنشطة المحاسبة الجنائية، مع ضرورة تبني البنوك النيجيرية لقواعد النزاهة والموضوعية والمساءلة في الأنشطة اليومية.

دراسة **(Mehmet and Emin, 2012)** بعنوان: **Earnings Management, Audit Quality and Legal Environment: An International Comparison**، هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح والعلاقة بين جودة النظام القانوني وإدارة الأرباح، وقد تمّ تطبيق الدراسة على (١٥٠٧) شركة خاصة مدرجة في ثمانية دول من الدول الناشئة، حيث تمّ اعتبار مكاتب التدقيق الكبرى (Big 4) وكيلا عن جودة التدقيق، والمستحقات الاختيارية وكيلا عن إدارة الأرباح. وتمّ استخدام عدد من الأساليب الاحصائية منها التباين الأحادي (ANOVA) وتحليل الانحدار البسيط والمتعدد.

أظهرت نتائج الدراسة: وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المستحقات الاختيارية وبين جودة التدقيق في الشركات البرازيلية والمكسيكية فيما تبين عدم وجود لمثل هذه العلاقة في شركات باقي دول عينة الدراسة، أنّ كفاءة النظام القانوني يقلّل من حوافز إدارة الأرباح.

دراسة **(الشحادة والردايدة، ٢٠١٢م)** بعنوان: **تقنيات التنقيب عن البيانات وأهميتها في إدارة العمليات المصرفية والمحاسبية في البنوك الآردنية**، هدفت الدراسة إلى التعرف على مستوى الاهتمام بتطبيق المجالات المكونة لبيئة مفاهيم وأدوات التنقيب عن البيانات لادارة العمليات المصرفية والمحاسبية

في البنوك التجارية الأردنية. ولتحقيق أهداف الدراسة تمّ اتباع المنهج الوصفي التحليلي، كما تمّ استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات.

أظهرت نتائج الدراسة أنّ نسبة الاهتمام بتطبيق مفاهيم التنقيب عن البيانات مرتفعة، كما أظهرت نتائج الدراسة أنّ الترتيب التنازلي لمجالات البحث في تطبيق مفاهيم التنقيب عن البيانات على النحو التالي: بيئة العمل المعرفي مع تكنولوجيا المعلومات، فرص تعزيز نظم المعرفة مع تطوير بيئة نظم البحث والاسترجاع للبيانات.

دراسة (**Abed *et. al.*, 2012**) بعنوان: **Corporate Governance and Earnings Management: Jordanian Evidence**، هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين إدارة الأرباح وخصائص حوكمة الشركات لعينة من الشركات غير المالية الأردنية خلال الفترة (٢٠٠٦-٢٠٠٩)، حيث قام الباحثون بقياس إدارة الأرباح عن طريق بعض خصائص نموذج جونز لعام ١٩٩٥م (المتمثلة في استقلالية الأعضاء داخل مجلس الادارة، حجم مجلس الادارة، الجمع بين منصب الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الادارة في نفس الشركة، نسبة الملكية من داخل الشركة)، كما تمّ ضبط العلاقة من خلال متغيرين ضابطين (حجم الشركة، درجة الاستفادة المالية).

أظهرت نتائج الدراسة أنّ حجم مجلس الادارة له علاقة كبيرة بإدارة الأرباح، كما أظهرت أنّ الحد من ممارسات إدارة الأرباح يدعم ويشجّع تطبيق مبادئ حوكمة الشركات التي من شأنها السيطرة على تصرفات مجلس الادارة التي تؤدي إلى تعزيز الثقة والشفافية في البيانات المالية المفصح عنها. وقد أوصى الباحثون بضرورة عمل دراسات مستقبلية تبحث في دور السلطات التنظيمية والتشريعية في الحد من ظاهرة ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المالية.

دراسة (**Al-Mousawi and Al-Thuneibat, 2011**) بعنوان: **The Effect of Audit Quality on the Earnings Management Activities**، هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر

جودة التدقيق على ممارسات إدارة الأرباح، حيث تمّ قياس جودة التدقيق من خلال متوسط أحجام مكاتب التدقيق الخاصة بالشركات عينة الدراسة، وتمّ قياس ممارسات إدارة الأرباح من خلال احتساب قيم المستحقات الاختيارية في تلك الشركات. وتمّ تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (١٠٠) شركة أردنية مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان خلال الفترة (٢٠٠٢-٢٠٠٦)، وقد أجريت هذه الدراسة تحت تأثير متغيرين ضابطين (أهمية الشركة المراد تدقيقها، اسم المدقق).

أظهرت نتائج الدراسة أنّ لجودة التدقيق تأثير سلبي ضعيف نسبيا على إدارة الأرباح وهذا مؤشر على التأثير الضعيف على التلاعب الذي تمّ من قبل الادارة. كما أظهرت أنّ متغير أهمية الشركة المراد تدقيقها ليس له تأثير كبير على العلاقة بين جودة التدقيق والمستحقات الاختيارية في حين أنّ متغير اسم المدقق هو المتغير الضابط الأكثر تأثيرا على إدارة الأرباح.

دراسة (**القثامي**،٢٠١٠م) بعنوان: **إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة السعودية: دراسة تطبيقية،** هدفت الدراسة إلى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، واختبار تأثير بعض العوامل على اتجاه تلك الشركات في ممارسة إدارة الأرباح. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء الدراسة على عينة مكونة من (٨٧) شركة يتم تداول أسهمها في سوق المال السعودي وتمثل قطاع الصناعة والخدمات والزراعة. ولقياس إدارة الأرباح ومدى ممارستها تم الاعتماد على تقدير المستحقات الاختيارية لعينة الدراسة باستخدام نموذج جونز المعدل لعام (١٩٩٥م). ولمعرفة تأثير بعض العوامل على ممارسة إدارة الأرباح تم بناء نموذج الانحدار المتعدد.

وجاءت نتائج الدراسة لتؤكد أنّ الشركات المساهمة السعودية عموما تمارس أساليب إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية، وأن الشركات المساهمة الصناعية والخدمية تستخدم المستحقات الاختيارية بشكل سالب في حين أنّ الشركات المساهمة الزراعية تستخدمها بشكل موجب، وأنّ الشركات المساهمة التي تحقق ربحية تستخدم المستحقات الاختيارية بشكل سالب في حين أنّ الشركات المساهمة

التي تحقق خسارة تستخدمها بشكل موجب. كما توصَّلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير لحجم الشركة على ممارسة إدارة الأرباح، غير أنها أشارت إلى وجود تأثير لكل من عامِلَي المديونية والربحية على ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ما يميز الدراسه الحالية عن سابقاتها:

تمتاز هذه الدراسة عن سابقاتها باستطلاع مدى تطبيق المحاسبين القانونيين لتقنيات المحاسبة الجنائية عند قيامهم بمهامهم التدقيقية، حيث يعدّ أداء المحاسب القانوني واستخدامه للتقنيات الملائمة من المواضيع الهامة للعديد من فئات المجتمع، إضافة إلى كونها تبحث في بيان أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، ناهيك عن كونها تبحث في دراسة المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات التي يقوم بتدقيق حساباتها.

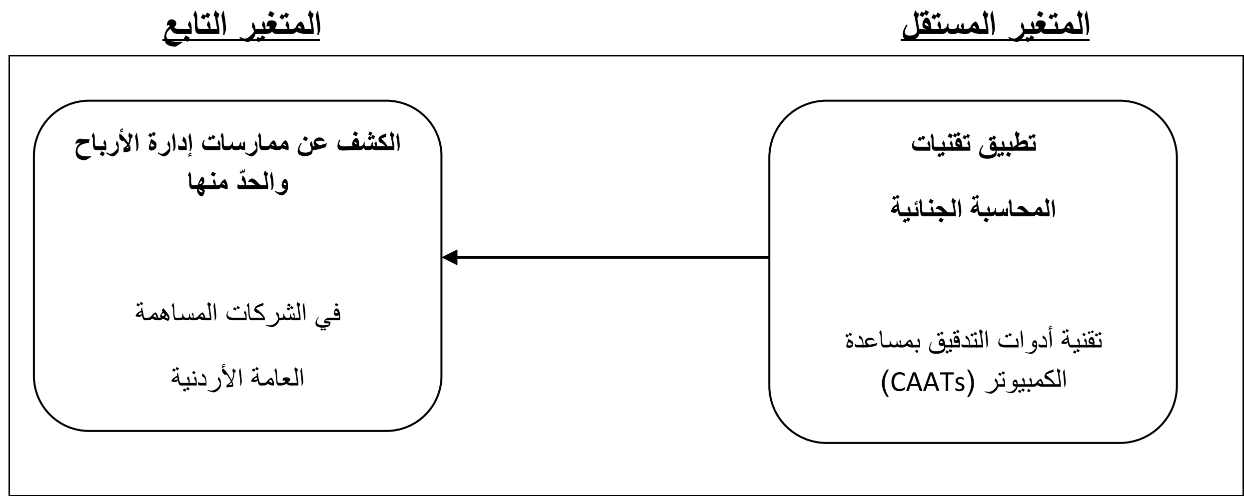
كما أنّ ما يميز الدراسة الحالية عن سابقاتها أنّه تم إجراؤها على قطاع هام يساهم بشكل فاعل في اقتصاد الدولة وتحسين ناتجها المحلي، ألا وهو قطاع الشركات المساهمة العامة الأردنية، ومن وجهة نظر مجتمع المحاسبين القانونيين الأردنيين حيث أنّ هناك ندرة في الدراسات التي استطلعت آراء هذا المجتمع بما يتسم به من خصائص بيئية تختلف (في بعض جوانبها) عن خصائص البيئات التي أجريت فيها الدراسات السابقة، وما يحتويه هذا القطاع من منافسة عالية على الصعيد المحلي والاقليمي.

١-٦ أنموذج الدراسة ومتغيراتها:

قامت الباحثة بتصميم أُنموذج الدراسة والذي يوضّح العلاقة بين متغيراتها على النحو التالي:

شكل رقم (١)

أُنموذج الدراسة ومتغيراتها



الأنموذج من تصميم الباحثة

ويمكن تعريف متغيرات الدراسة على النحو التالي:

- **تقنيات المحاسبة الجنائية (المتغير المستقل):** ستتطرق الباحثة لتقنيتين من تقنيات المحاسبة الجنائية وبيان أثر تطبيق كلٍّ منهما، وهما:

تقنية أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر (CAATs): وهي تقنية تُمكِّن المدقق من التحقق من نظام الرقابة الداخلية، والوصول للسجلات، والحصول على المعلومات بكفاءة، وإنتاجية عالية باستخدام مميزات تكنولوجيا المعلومات التي قد لا تتحقق في وسائل التدقيق اليدوي.

تقنية التنقيب في البيانات (Data Mining): وهي مجموعة من التقنيات المُصمَّمة باستخدام الحاسوب، والتي تُمكِّن المدقق من الحصول على كمية كبيرة من البيانات، أو جزء منها. وتتميز هذه البيانات بأنها جديدة وخَفِيَّة، ومتكاملة، وغير متوقعة. وتُسمَّى هذه التقنية أيضًا بتقنية اكتشاف المعرفة في قواعد البيانات (KKD).

- **إدارة الأرباح (المتغير التابع):** قبل إيراد تعريف إدارة الأرباح لغايات هذه الدراسة، من الجدير بالذكر أنّ إدارة الأرباح قد توصف بأنها جيدة (لغايات إيجابية) إذا كان هدفها مثلا المحافظة على نتائج أعمال مستقرة وقابلة للتنبؤ، وقد توصف بأنها غير جيدة (لغايات سلبية) إذا كان هدفها مثلا تجميل الدخل وإظهار التقارير المالية على غير واقعها وتشويه نتائج الأعمال. وقد أخذت الباحثة في هذه الدراسة بالوصف الثاني لإدارة الأرباح، ذلك أنّ إدارة الأرباح الجيدة ليست بحاجة إلى تحقيق ومتابعة وبحث وكشف من قبل المحاسب الجنائي أو مدقق الحسابات، وعليه

فإنّ تعريف إدارة الأرباح لغايات هذه الدراسة، هو: أنشطة متعمدة بقوم بها المديرون، تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للشركة، بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب معينة، وبالتالي لا تعكس الواقع الاقتصادي، وتؤدِّي إلى تشويه نتائج التقارير المالية.

١-٧ فرضيات الدراسة:

تحقيقا لأهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، واعتمادا على نتائج الدراسات السابقة، قامت الباحثة بصياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

H01: لا يوجد تطبيق كبير لتقنيات المحاسبة الجنائية من قبل المحاسبين القانونيين عند تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية.

H02: لا يؤثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين.

H03: لا توجد معوقات تحدّ من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحدّ منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

تمهيد

المبحث الأول: المحاسبة الجنائية

٢.١.١: تمهيد

٢.١.٢: مفهوم المحاسبة الجنائية

٢.١.٣: قراءة في نشأة المحاسبة الجنائية وأسباب ظهورها

٢.١.٤: أهداف المحاسبة الجنائية ومجالات استخدامها

٢.١.٥: المهارات الواجب توافرها في المحاسب الجنائي

المبحث الثاني: إدارة الأرباح

٢.٢.١: تمهيد

٢.٢.٢: مفهوم إدارة الأرباح

٢.٢.٣: دوافع إدارة الأرباح

٢.٢.٤: أساليب إدارة الأرباح

٢.٢.٥: مؤشرات إحتمالية وجود ممارسات لإدارة الأرباح

المبحث الثالث: تقنيات المحاسبة الجنائية والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح

٢.٣.١: **تمهيد**

٢.٣.٢: ماهية تقنيات المحاسبة الجنائية ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها

٢.٣.٣: تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر واستخداماتها

٢.٣.٤: تقنية التنقيب عن البيانات ومزاياها

٢.٣.٥: معوقات تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

يُنظر إلى المحاسبة على أنها علم من العلوم الاجتماعية التي تتأثر وتؤثر في البيئة المحيطة بها، مما يجعل فروع المحاسبة في تطور وتجدد دائم تبعا للتطورات التي يشهدها العالم في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية، لتتواءم المحاسبة مع كل ما هو جديد في عالم الأعمال سريع التطور.

ولمّا كان بعض المساهمين ينظرون إلى مؤشر الربحية على أنه دليل كفاءة إدارة الشركة وحرصها على تحقيق الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها المالكين، فقد أولت إدارات الشركات هذا العنصر المحاسبي (صافي الربح) اهتماما لاعطاء انطباعا حسنا عن أداء الشركة وسلامة مركزها المالي، وتقليل مستوى التخوف من المخاطر المتعلقة بها، حتى وإن كان هذا الاهتمام من خلال تجميل أرباح الشركة، واتخذت بعض الممارسات للتحكم في هذه الأرباح، وتوزيعها كما تراه مناسبا في ظل الامكانات والاختيارات المحاسبية المتاحة، وهو ما يدعى بممارسات إدارة الأرباح.

ونظرا لكون المحاسبة علم اجتماعي، فإنّ لها دور بارز في حفظ الحقوق وحماية أصحاب المصالح. وتأكيدا على ذلك الدور فقد برز فرع جديد من فروع المحاسبة المعاصرة يطلق عليه تسمية المحاسبة الجنائية. والذي سيكون محور اهتمام هذا الفصل من حيث الشرح والتفصيل والتوضيح وبيان دور المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها من خلال استخدام تقنيات ملائمة تحقق الغاية المنشودة.

وعليه، فقد وزعت الباحثة هذا الفصل في مباحث ثلاثة، على النحو التالي:

المبحث الأول: المحاسبة الجنائية، والذي تمّ من خلاله عرض: مفهوم المحاسبة الجنائية، قراءة في نشأة المحاسبة الجنائية وأسباب ظهورها، أهداف المحاسبة الجنائية ومجالات استخدامها، المهارات الواجب توافرها في المحاسب الجنائي.

المبحث الثاني: إدارة الأرباح، والذي تمّ من خلاله عرض: مفهوم إدارة الأرباح، دوافع إدارة الأرباح، أساليب إدارة الأرباح، مؤشرات احتمالية وجود ممارسات لإدارة الأرباح.

المبحث الثالث: تقنيات المحاسبة الجنائية والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، والذي تمّ من خلاله عرض: ماهية تقنيات المحاسبة الجنائية ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر واستخداماتها، تقنية التنقيب عن البيانات ومزاياها، معوقات تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

المبحث الأول

المحاسبة الجنائية

٢.١.١: تمهيد

٢.١.٢: مفهوم المحاسبة الجنائية

٢.١.٣: قراءة في نشأة المحاسبة الجنائية وأسباب ظهورها

٢.١.٤: أهداف المحاسبة الجنائية ومجالات استخدامها

٢.١.٥: المهارات الواجب توافرها في المحاسب الجنائي

المبحث الأول

المحاسبة الجنائية

١.١.٢: تمهيد:

تُعَدُّ المحاسبة الجنائيَّة ممارسَة متخصصة في مجال من مجالات المحاسبة، والتي تشتمل على تقديم خدمات الدعم الجنائي والتحقيق المحاسبي لكل من الدوائر الجنائية، والشركات، والوحدات الحكومية لمساعدتها في إصدار أحكامها ومنع وكشف الجرائم الاقتصادية ذات الأبعاد المحاسبية من خلال منظومة من المعارف، والخبرات في مجال المحاسبة، والتدقيق، والقانون، والكمبيوتر مدعومة بقدرات، ومهارات شخصية في مجالي الاتصال والتحقيق.

ولمّا كانت المحاسبة الجنائية مجال متفرد من مجالات المحاسبة، فقد جاء هذا المبحث لبيان مفهوم المحاسبة الجنائية ونشأتها وأهدافها، ونطاق عمل المحاسب الجنائي والمهارات الواجب توافرها لدى المحاسب الجنائي حتى يكون مؤهلا للقيام بالمهام المطلوبة منه.

٢.١.٢: مفهوم المحاسبة الجنائيَّة:

يُعرِّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 2005) المحاسبة الجنائيَّة بأنَّها: "تطبيق المعرفة المتخصصة والمهارات التحقيقية التي يمتلكها المحاسبون القانونيون؛ لجمع، وتحليل، وتقييم، وتفسير، وتوصيل نتائج هذه المعرفة والمهارات" (www.aicpa.org).

وقد عرَّف المحاسبة الجنائية العديد من الباحثين، ومن هذه التعريفات:

- تطبيق المهارات المحاسبية والتدقيقية والتمويلية والطرائق الكمية ومجالات معينة من القانون والبحث ومهارات التحقيق في جمع وتحليل وتقييم الأدلة الثبوتية وتوضيح وتوصيل النتائج (Hopwood *et. al.*, 2008).

- علم يطبق مفاهيم وحقائق محاسبية تجمّع من خلال أساليب تدقيق وتقنيات وإجراءات لحل المشاكل القانونية التي تتطلب تكامل بين المحاسبة والتدقيق ومهارات التحقيق (Arokiasamy and Cristal, 2009).
- نظام له نماذج خاصة به ومنهجيات في إجراءات التحقيق التي تبحث عن ضمان وشهادة ووجهة نظر استشارية لتقديم أدلة قانونية (Okunbor and Obaretin, 2010).
- ميدان عملي يهتم بالاحتيال المحاسبي والتدقيق الجنائي والامتثال، والعناية الواجبة وتقييم المخاطر وكشف التحريف المالي والغش في البيانات المالية والتهرب من دفع الضرائب والافلاس وتقييم الدراسات وانتهاكات التشريعات المحاسبية (Dhar and Sarkar, 2010).
- مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحرِّيات والعمل داخل إطار قانوني والذي يُوفِّر أدلة كافية لضبط الغش والتأكد من مصداقية القوائم المالية (الجليلي، ٢٠١٢).
- فرع متخصص من فروع المحاسبة المتعلقة في كثير من الأحيان بالقضايا القانونية والشكاوى المالية، بالاضافة إلى تقديم خدماتها كخبير في مجالات عدة مثل التثمين ومطالبات التأمين إضافة إلى قضايا الاحتيال المالية والقضايا ذات الأضرار المالية الشخصية (Zadeh and Ramazani, 2012).
- مهنة تجمع بين المعرفة المحاسبية والتدقيقية والقانونية ومهارات التحري؛ للبحث عن الحقائق حول المسائل أو الادِّعاءات والمطالبات التي يمكن أنْ تتعرَّض لها الشركات، مثل التحرِّي لإثبات أو دحض وجود عمليات الاحتيال المزعومة (الجبوري والخالدي، ٢٠١٣).
- نتيجة عملية التكامل الحاصلة بين مهارات المحاسبين والمدققين بالإضافة إلى مهارات التحقيق (Blessing, 2015).

- استخدام المهارات المحاسبية للتحرّي عن الغش أو الاحتيال أو الاختلاس أو التضليل، وتحليل المعلومات المالية؛ لغرض استخدامها في المحاكم والنزاعات القانونية (برغل، ٢٠١٥).
- ممارسة ثُلاثية لاستخدام مهارات: المحاسبة، والتدقيق، والتحقيق؛ للمساعدة في المسائل القانونية. وهي حقل مُتخصِّص في المحاسبة يَصِفُ التعاقدات التي تنتج عن النزاعات، أو التقاضي الفعلي أو المتوقع؛ لذا يُنْظَر للمحاسبة الجنائيَّة بوصفها أحد جوانب المحاسبة المناسبة للمراجعة القانونية وتقديم أعلى مستوى من الضمان (البقاعين، ٢٠١٥).
- حقل من حقول المحاسبة تستخدم علم ومهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق؛ من أجل كشف الأضرار الاقتصادية، وإعداد الآراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي (الكبيسي، ٢٠١٦).
- مجموعة من الخبرات والمهارات الخاصة بالتدقيق والتحقيق وهي تؤدى على شكل شهادة أو استشارة، حيث أنها مجالات عديدة مثل المسئولية عن المنتج، الملكية الفكرية، الاخلال بالضمان أو الوكالة، والنزاعات بين المساهمين والشركاء، حيث أنّ المحاسبة الجنائية أصبحت معروفة على أنها قطاع تخصصي قائم بذاته (شعبان، ٢٠١٦).

مما سبق، يمكن للباحثة القول بأنَّ المحاسبة الجنائيَّة هي: الجمع بين مهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق لفض النزاعات المالية والتأكد من مصداقية القوائم المالية.

٣.١.٢: قراءة في نشأة المحاسبة الجنائيَّة وأسباب ظهورها:

تدلّ الدراسات التاريخية، على أنَّ المحاسبة الجنائية عُرِفَت قديمًا، فقد تمّ العثور في كلاسكو (اسكتلندا) قبل حوالي ٢٠٠ عام على آثار لشهادات أُعطيت للمحاسبين آنذاك، تتعلق بإجراءات التحكيم والمشاركة في فَضِّ النزاعات بالمحاكم. كما انتشرت المحاسبة الجنائيَّة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا في وقت مبكر من القرن العشرين، فقد صدر أول كتاب للمحاسبة الجنائية عام ١٩٨٢، بعنوان

"المحاسب كشاهد خبير". وفي عام ١٩٨٦ أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لائحة تتضمن خدمات التقاضي التي يقوم بها المحاسب.

وتشير أدلة أخرى أنَّ المحاسبة الجنائيَّة ليست حقلاً جديدًا، فقد أشار (Crumbley, 2003) إلى أنّ المحاسبة الجنائيَّة عرفث قديمًا عند الفراعنة، ولم يكن يُطْلَقْ عليها آنذاك بالمحاسبة الجنائيَّة؛ ففي مصر القديمة كان يُطْلَقُ على المحاسبين الجنائيين الذين كانوا يعملون على مراقبة مخزون الحبوب، والذهب، والموجودات الأخرى لدى الفراعنة مصطلح "عيون وآذان الفراعنة".

وقد ذهب بعض الباحثين إلى ما هو أبعد من ذلك زمنيا، حيث يرى (*Singleton et. al.*, 2010) أنّ وجود المحاسبة الجنائية يعود إلى عام ١٨١٧، على إثر بروز قضية إفلاس (Sefton .Meyer V)، والتي كان من الصعب الوصول إلى الأدلة المتعلقة بها من خلال المحكمة، الأمر الذي أدّى إلى استدعاء المحاسب الذي قام بعملية التحري في القضية للإدلاء بإفادته أمام المحكمة بصفته شاهدا وخبيرا، وقد اعتبرت شهادته بداية للمحاسبة الجنائية كمهنة.

ويشير (الجليلي، ٢٠١٢) إلى أنّ المحاسبة الجنائية قد مرّت بعدة مراحل على مرّ الزمن، يمكن إيجاز بعضها فيما يلي:

١. نشر (Maurice Peloubet) عام ١٩٤٦، مقالا بعنوان "مكانة المحاسبة الجنائية في اقتصاديات اليوم".

٢. أصدر (Dykeman) عام ١٩٨٢، كتاب بعنوان "المحاسبة الجنائية: المحاسبة وشهادة الخبير".

٣. أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام ١٩٨٦، دليل الممارسة رقم (٧) الذي حدّد مجالات لخدمات المحاسبة الجنائية تتمثل في الآتي: تحديد قيمة الأصرار، منع الاحتكار، المحاسبة، التقييم والاستشارات العامة، التحليلات.

٤. تأسس المجلس الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٩٧، وبدأ ممارسة تطوير عمل المحاسبة الجنائية وبيان أهميتها في مجالات التحقيق وحل القضايا القانونية.

أمّا عن أسباب ظهور المحاسبة الجنائية، فلا شكّ أنّ ظهورها والمناداة بضرورة تطبيقها وتفعيل دورها جاء استجابة لما يشهده العالم من تفشّي لحالات الغش والاحتيال، وتضليل في القوائم المالية، وما رافقها من أزمات وانهيارات مالية للعديد من الشركات العالمية الكبرى، وتزايد عمليات غسيل الأموال، وارتفاع معدل الجرائم المالية، ويشير (الكبيسي، ٢٠١٦) إلى أنّ خسائر الغش بالعالم بلغت حوالي تريليون دولار سنويا، أي ما يعادل ٧% من إجمالي التجارة العالمية، بَلَغَ نصيب العالم العربي منها حوالي ١٠٠ مليار دولار سنويًا.

وتشير تقارير الأمم المتحدة (تقرير عام ٢٠١٠) إلى أنّ الاحتيال وإساءة استعمال المهنية من قبل رابطة الفاحصين المعتمدين لعمليات الغش جعل المنظمة النموذجية تفقد ٥% من إيراداتها السنوية بسبب الاحتيال، ورافق ذلك ارتفاع في معدلات الدَّعاوَى الجنائية حيث ازدادت ملفات متابعة الأوراق المالية عام ٢٠٠٩ بمقدار ٢٢% مقارنة بـعام ٢٠٠٨ وأنّ أضرار المستثمرين ازدادت بنسبة ٢٠%، وانتهاك المبادىء المحاسبية المقبولة احتلَّ ٧٠% من تلك العمليات؛ لذلك كله تزايدت الحاجة لخدمات المحاسبين الجنائيين (http://www.nuqudy.com).

ويشير (الجبوري والخالدي، ٢٠١٣) إلى أنّ هناك العديد من الأسباب التي أدّت إلى انتشار المحاسبة الجنائية وتطورها وتزايد الطلب عليها، ومنها:

* عدم قدرة لجان التدقيق والتدقيق الداخلي في كشف مختلف الحقائق والجوانب الخفية الأخرى للاحتيال في الشركات.

* فشل الطريقة المستعملة في تعيين مدققي الحسابات القانونيين في ضمان الاستقلالية لوجود احتمالية التواطؤ والضغوطات.

* على الرغم من قدرة المدققين الداخليين على كشف ما يحدث في الشركات إلا أنّ وضعهم في الهيكل التنظيمي قد لا يسمح لهم القيام بأي عمل مناسب في الوقت المناسب بسبب غياب تمتعهم بالاستقلالية الكافية للقيام بذلك.

* لا تشتمل وظيفة المدقق الخارجي على الكشف عن الاحتيال والغش في البيانات المالية، حيث أنّ الوظيفة الأساسية للمدقق الخارجي تتمثل في إبداء الرأي المحايد حول مدى انسجام عملية الابلاغ المالي للشركة قيد التدقيق مع المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية.

٤.١.٢: أهداف المحاسبة الجنائية ومجالات استخدامها:

تسعى المحاسبة الجنائية، ومن خلال تطبيقها وتفعيل تقنياتها المتعددة، إلى تحقيق العديد من الأهداف، التي يمكن تلخيص بعضها فيما يلي (شعبان، ٢٠١٦؛ البقاعين، ٢٠١٥؛ برغل، ٢٠١٥):

- البحث عن عمليات التلاعب والغش واكتشافها، ويعتبر هذا الهدف من أهم أهداف المحاسبة الجنائية، هذا بالاضافة إلى المساعدة في الكشف عن حالات التهرب من الالتزامات المالية التي تنجم من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية. وفي حالات معينة يحتاج اكتشاف التلاعب والاحتيال إلى كشف هوية الجاني، ولهذا السبب تستخدم الوثائق المالية كدليل لدعم تقديم دعوى قضائية لمنع المتهم من التسبب في زيادة الضرر، والسعي إلى التعويض في حالة تحديد هوية الشخص المسؤول.
- التحقق من الادعاءات المزعومة من قبل بعض الأطراف المعنيين، حيث أنّ هدف المحاسب الجنائي يعتمد على الهدف الذي تمّ تكليفه به.
- العمل على تحديد حجم الخسائر أو الأضرار الاقتصادية سواء الخسائر المتكبدة أو الخسائر المحتملة وجمع الأدلة المالية التي تشكل أدلة قوية لدعم المطالبات القانونية لاستردادها.

- القيام بالتحليل والتأكد من صحة احتساب قيمة التعويضات المطالب بها لدى المحكمة ضد الشركة، بالاضافة إلى المثول أمام المحكمة إذا احتاج الأمر إلى ذلك. ويمكن الاستعانة
- بالمحاسب الجنائي من قبل طرف من الأطراف المتخاصمة لتحديد الأسباب والمسؤولين عن وضع الشركة.

وتتبع أهمية المحاسبة الجنائية من كونها مجالا خصب الاستخدام في الأعمال في الدول المتطورة، حيث يتم استخدام المحاسبة الجنائية في مجالات متعددة، منها:

- دعم الدعاوى القضائية، حيث يقدم المحاسبون الجنائيون خبراتهم المحاسبية لدعم الدعاوى القضائية، ويقوم عملهم في الأساس على تقدير حجم الخسائر (Telpner and Mostek, 2003).
- تقييم الأعمال، حيث يقوم المحاسب الجنائي بتقييم القيمة الحالية للأعمال، وذلك لأغراض قانونية أو لصالح مجموعة معينة من الأطراف، وبناء عليه يتم التعاقد مع المحاسب الجنائي للقيام بمثل هذه المهمة، ويتم ذلك بعدتجميع معلومات دقيقة عن البنود ذات الأبعاد المالية والتعاقدية والقانونية والتشغيلية والتاريخية للأعمال قيد التقييم (Golden *et. al.*, 2006).
- التحقيقات الداخلية المتعلقة بالتلاعب أو الغش، فعند ظهور أو اكتشاف معلومات تشير إلى حدوث عمليات الغش أو التلاعب أو احتمالية حدوثه يجب على الادارة أو الجهات ذات العلاقة أن تقوم بإجراء تحقيق داخلي شامل، لجمع الحقائق التي تؤدي إلى تقدير الأضرار وعلى الادارة
- اتخاذ القرار المناسب للتعديل من خلال القيام بتحقيق داخلي فعال يقوده المحاسب الجنائي بصفة مباشرة (Kirkos, 2007).

ويؤكد (Sigel and Jaek, 2006) على إمكانية استخدام المحاسبة الجنائية في المجالين التاليين:

- الحكم في ممارسات الاهمال المهني، حيث يقوم المحاسب الجنائي في المساعدة في تحديد المخالفات للأخلاقيات والمعايير المهنية، مثل الفشل في تطبيق معايير التدقيق الدولية من قبل المحاسب القانوني أثناء قيامه بعملية التدقيق، كما يساعد المحاسب الجنائي في قياس الخسائر الناجمة عن ذلك الفشل أو الاهمال.
- الفصل في النزاعات، حيث يتم عادة تعيين المحاسب الجنائي للمساعدة في إيجاد حل بديل للنزاعات من خلال توفير حل يسمح للأفراد والمنظمات بحل النزاعات بشكل فوري وبأدنى حد ممكن من الخلافات والخسائر.

ويشير (Mohammed and Ashfaq, 2013) إلى أنّ المحاسبة الجنائية تتجه أساسا نحو الاستخدامين الرئيسيين التاليين:

١. محاسبة التحقيق، وتتم من خلال:

- تدقيق الأعمال وتقديم الاقتراحات الملائمة بشأن مسارات العمل الممكنة.
- المساعدة في حماية واسترداد الأصول المختلسة من خلال دعوى مدنية أو من خلال النيابة الجنائية.
- التنسيق مع الخبراء الآخرين بما في ذلك: المحققين الخاصين وفاحصي الوثائق الجنائية والمهندسين الاستشاريين.

٢. دعم التقاضي، ويتم من خلال:

- المساعدة في الحصول على الوثائق اللازمة لدعم أو دحض الادعاء.
- مراجعة الوثائق ذات الصلة لتشكيل التقييم الأولي للحالة وتحديد مجالات الاهتمام.
- تقييم الأدلة المالية والقضايا ذات الصلة انقاط القوة والضعف في الموقف المتخذ.
- المساعدة في مناقشات التسوية والمفاوضات.

- حضور المحاكمة لسماع شهادة الخصم والخبراء زتقديم المساعدة في الاستجواب.

ويذكر (الجبوري والخالدي ،٢٠١٣) أنَّه يمكن للمحاسبين الجنائيين تطبيق مهاراتهم في عدَّة مجالات، منها:

- التحرِّي عن عمليات التلاعب والاحتيال والحدَّ منها.
- قد يُطْلَبُ من المحاسبين الجنائيين تقديم استشارات؛ لوضع استراتيجيات منع التلاعب والاحتيال في الشركات.
- تحليل وتقييم المعاملات التجارية.
- دعم الدَّعاوَى الجنائية القائمة والمحتملة.
- التحقيقات الحكومية.

٥.١.٢: المهارات المطلوب توافرها في المحاسب الجنائي:

هناك مجموعة من المهارات التي يجب أنْ تتوافر في المحاسب الجنائي حتى يستطيع القيام بالمهام المناط به القيام بها، ومن أهم هذه المهارات (قنديل، ٢٠١٤):

١. فهم عميق للعلوم المحاسبية المتقدمة والتدقيق، والنظر إلى ما وراء الأرقام، ومعرفة مُعمَّقة لأساليب وطرق إجراءات التحريات والتقصي والتحقق والتحقيق.
٢. فهم عميق لمداخل وطرق المحاسبة الاحتيالية المضلِّلة.
٣. المعرفة المعمَّقة بالقوانين والتشريعات، والإجراءات الجنائيَّة وإجراءات التقاضي.
٤. الانتباه إلى أدقِّ التفاصيل، وتحليل البيانات بدقة، والتفكير بشكل خلَّاق.
٥. امتلاك الحاسة السادسة لإعادة بناء تفاصيل المعاملات المحاسبية الماضية، فضلاً عن امتلاك ذاكرة فوتوغرافية تساعده على تصوُّر هذه الأحداث.
٦. مهارة التفكير التحليلي المنظَّم والمنهجي لحلِّ المنازعات الجنائيَّة.

٧. المهارات المتميِّزة في الاتصال الشفوي والمكتوب وتقنيات المعلومات.

٨. مهارة الاتصال الفعَّال لعرض أدلة الإثبات والتقارير أمام الجهات الجنائيَّة.

٩. ممارسة أعلى درجات الشك المهني عند تنفيذ برنامج التدقيق.

ويؤكد (Grippo, 2003) على أنّ المحاسبة الجنائية تتطلب توافر الكثير من المهارات والخصائص لدى المحاسبين الجنائيين والتي من أهمها:

١. التعليم والتدريب.

٢. التعليم المستمر والمتقدم في التخصصات المناسبة.

٣. الخبرة المتنوعة في مجال المحاسبة والتدقيق والقانون.

٤. مهارات الاتصال الشفهية والكتابية.

٥. الخبرة العملية في مجال الأعمال التجارية.

٦. القدرة على العمل في بيئة الفريق والتفاعل معه.

٧. المهارات البشرية والمرونة.

وقد أشارت (السيسي، ٢٠٠٦) إلى أنّ من المؤهلات الواجب توافرها في المحاسب الجنائي:

١. خلفية عملية ومهنية في مجال المحاسبة والتدقيق.

٢. فهم أساسيات البيئة القانونية ومهارات الاتصال والتحري وكيفية إدارة المخاطر وضبط التلاعب والغش.

٣. الابداع والثقة عن طريق الأداء العالي وتفهم الأمور والاصرار والمثابرة على أداء العمل والجدل في الدعاوى القضائية.

٤. معرفة متقدمة بالاطار الفكري والعلمي للمحاسبة والتدقيق، والمعايير والأسس والقواعد والضوابط التي تصدرها الجمعيات والمنظمات زالمراكز العالمية والمحلية.

٥. الالمام بالتشريعات التي تخص الأمور المالية والمحاسبية مثل قوانين التجارة والشركات ونظام مسك الدفاتر.

٦. التأهيل الأكاديمي والمهني والحصول على شهادة خبير في مجال الاختصاص.

ويشير (Crumbley, 2003) إلى أنّ هناك حاجة أكيدة للمحاسبين الجنائيين في عالم الأعمال اليوم، ولا بد من أن تكون لديه معرفة محاسبية قوية ومعرفة وافية بالتدقيق، وتقييم المخاطر، والرقابة والكشف عن عمليات التلاعب والغش، وفهم كامل للنظام القانوني. ومن المهم للمحاسبين الجنائيين امتلاك القدرة على إجراء المقابلات وانتزاع المعلومات على نحو فعال من الأفراد الذين قد لا يكونون على استعداد لاعطاء إجابات صادقة وافية. وتعتبر المعرفة والخبرة في التخطيط المالي والتقنيات الادارية، وكذلك مهارات الكمبيوتر المتقدمة، بما في ذلك القدرة على فهم وتطبيق مختلف أنظمة تكنولوجيا المعلومات والمحاسبة، من الخصائص الرئيسة الواجب توافرها في المحاسبين الجنائيين.

في ضوء ما سبق، فإنّ الباحثة ترى أنه من الصعب أن يمتلك شخصا واحدا كل الخصائص والصفات الواجب توافرها ليكون المحاسب محاسبا جنائيا متميزا، غير أنّ العمل مع فريق وبروح الفريق الواحد يجعل ذلك ممكنا.

المبحث الثاني

إدارة الأرباح

٢.٢.١: تمهيد

٢.٢.٢: مفهوم إدارة الأرباح

٢.٢.٣: دوافع إدارة الأرباح

٢.٢.٤: أساليب إدارة الأرباح

٢.٢.٥: مؤشرات إحتمالية وجود ممارسات لإدارة الأرباح

المبحث الثاني

إدارة الأرباح

١.٢.٢: تمهيد:

أدّى الازدهار في نطاق أعمال الشركات والتوسع في عملياتها الاقتصادية وتزايد المعالجات المحاسبية وتنامي المتطلبات القانونية وتسارع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي إلى زيادة التداخلات والتعقيدات في مهنة المحاسبة، مما استدعى تمتّع المحاسبين بمهارات عالية وكفاءات متنوعة، وهذه التداخلات والتعقيدات قد ينتج عنها حدوث بعض عمليات إدارة الأرباح لتجميل الأرباح المحاسبية والتلاعب في القوائم والتقارير المالية التي يصدرها المحاسب.

لذا كان لزاما إخضاع هذه العمليات والقوائم والتقارير المالية إلى متابعة وتدقيق لتلبية حاجات مستخدمي هذه القوائم والتقارير بالحصول على اطمئنان مقبول حول سلامة وجودة البيانات الواردة في تلك القوائم والتقارير المالية.

وهذا بدوره ألقى على عاتق المحاسب القانوني (وعلى عاتق المحاسب الجنائي في حالة وجوده) مسئولية كبيرة، تستوجب بذل العناية المهنية اللازمة عند تدقيقه للبيانات المالية للإقرار بسلامتها أو اكتشاف ما قد تحويه من ممارسات إدارة أرباح. وحتى يؤكد المحاسب القانوني (والمحاسب الجنائي في حالة وجوده) للأطراف المعنية أنّه بذل العناية المهنية اللازمة أثناء عمله ويخلي مسئوليته، فإنّ عليه

الالتزام بالاجراءات والاختبارات اللازمة وجمع الأدلة الكافية والمناسبة لكشف مثل تلك الممارسات في حالة وجودها.

ولمّا كان أداء المحاسب الجنائي يتأثر بممارسات إدارة الأرباح، فقد جاء هذا المبحث لبيان مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها وأساليبها.

٢.٢.٢: مفهوم إدارة الأرباح:

تعتبر إدارة الأرباح (Earnings Management) من المواضيع التي نالت اهتماما كبيرا من قبل الباحثين والمهتمين بالبيانات والقوائم المالية التي تصدرها منشآت الأعمال سواءا على شكل تقارير مرحلية أو سنوية. وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية وهيئات الرقابة المالية والجمعيات والهيئات والمنظمات الساعية إلى تنظيم مهنة المحاسبة بوضع المعايير والقواعد والتشريعات والتعليمات التي تضمن إصدار بيانات مالية تعكس واقع منشآت الأعمال وبما يكفل الوفاء بمتطلبات وحاجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية.

ويشير العديد من الباحثين (الكندري، ٢٠١٢؛ Amat *et. al.*, 1998؛ Davin, 2001) إلى أنّ هناك العديد من المسميات (أو المترادفات) الدالة على مفهوم إدارة الأرباح، ومنها: تمهيد الدخل، التطويع المصطنع للأرباح، التأثير المتعمد على الأرباح، المحاسبة الابداعية، تسوية الأرباح، تجهيز الدفاتر المحاسبية، إدارة الافصاح، المحاسبة الابتكارية، لعبة الأرقام، إعادة هندسة قائمة الدخل، المحاسبة الابتداعية.

وأيا كانت المسميات والمترادفات، فإنه يتضح أنها تدور جميعا حول التدخل المتعمد من قبل إدارة المنشأة للتأثير على الأرباح المحاسبية تحقيقا للعديد من الأهداف الي يندرج ضمنها تحقيق المنافع الذاتية للادارة كالحوافز والمكافآت وتقليل درجة المخاطرة بالنسبة للشركة.

ويمكن فيما يلي ذكر بعض التعريفات الموضحة لمفهوم إدارة الأرباح، والتي منها:

- اتخاذ خطوات متأنية من خلال استخدام البدائل المتاحة في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، بهدف التوصل إلى المستوى المرغوب من الأرباح المعلنة (Davidson *et. al.*, 1987).

- قيام إدارة المنشأة باختيار سياسات محاسبية معينة من شأنها المساعدة في تحقيق بعض الأهداف الادارية (Dye, 1988).
- تدخل متعمد من قبل الادارة في عملية إعداد التقارير المالية بهدف تحقيق مكاسب خاصة (Guidara and Boujelbene, 2014).
- قيام المديرون باستخدام الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية وإعادة هيكلة بعض العمليات بهدف تعديل التقارير المالية، لتغرير المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة أو لابرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية (Healy and Wahlen, 1999).
- سلوك تقوم به الادارة يؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية، لا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي إلى الاضرار بالشركة على المدى الطويل (Rosenfield, 2000).
- التحريف المتعمد للأرباح بما يفضي إلى أرقام محاسبية تختلف عما يمكن أن تكون عليه في الواقع بهدف التعديل على الأرباح (Ajinkya *et. al.*, 2003).
- محاولة من الادارة للتأثير في الأرباح المفصح عنها باستخدام أساليب محاسبية معينة، مثل: الاعتراف ببنود غير متكررة على أنها بنود متكررة، تأجيل أو تعجيل الاعتراف ببعض الايرادات والمصاريف، استخدام أساليب أخرى تؤثر في مبلغ الأرباح على المدى القصير (Michael *et. al.*, 2007).
- اختيار للسياسات المحاسبية من جانب المنشأة لتحقيق أهداف معينة للادارة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار من بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكلة الصفقات، بهدف تعديل التقارير المالية، سواءكانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء

الاقتصادي للمنشأة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة في التقارير (الداعور وعابد، ٢٠٠٩).

- تدخل هادف من قبل الادارة في عملية إعداد التقارير المالية ذات الاستخدام العام بغية الحصول على بعض المكاسب العامة (الكندري، ٢٠١٢).
- عمليات مشبوهة، ولا أخلاقية، والهدف منها التضليل وإعطاء صورة مغايرة للواقع، حيث تقوم المنشأة بممارسة إدارة الأرباح بأي أسلوب كان من أجل تحقيق أهداف خاصة تخدم بعض الجهات، وقد يعود ذلك بالضرر على جهات أخرى لها علاقة بالمنشأة التي تمارس إدارة الأرباح (الحوري، ٢٠١٣).

في ضوء التعريفات السابقة، فإنّ الباحثة ترى إمكانية تعريف إدارة الأرباح بطرق مختلفة، إلا أنّ هناك اتفاق على أنّ إدارة الأرباح هي أنشطة متعمدة يقوم بها المديرون، تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للشركة، بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب معينة.

٣.٢.٢: دوافع إدارة الأرباح:

تتعدد دوافع إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي، فممارسات إدارة الأرباح ترتبط برغبة الادارة في عرض مستوى معين من الأرباح في التقارير المالية للتأثير على قرارات المستثمرين. وتختلف دوافع إدارة الأرباح فقد يكون من دوافعها النية لتحقيق توقُّعات المحلِّلين، أو تحقيق المكافآت، أو الحفاظ على مركز تنافسي في السوق المالي. وتعتبر إدارة الأرباح قانونية إذا تمّ تعديل التقارير المالية بما يتماشى مع معايير التقارير المالية الدولية، وتصبح إدارة الأرباح غير قانونية عند خروجها عن المعالجة المحاسبية المقبولة. وتقوم الشركات بممارسة إدارة الأرباح إذا كانت المنفعة المتحققة منها تتجاوز التكلفة المترتِّبة على ذلك.

وقد أشار بعض الباحثين (الحوري، ٢٠١٣م؛ الكندري، ٢٠١٢؛ Chen *et. al*., 2011) إلى أنّه يمكن تصنيف دوافع إدارة الأرباح إلى عِدَّة دوافع، كلٌّ منها يتعلق بالغرض المنشود من ممارسة إدارة الأرباح، ومن هذه الدوافع:

١. حوافز سوق الأسهم (Stock Market Incentives):

حيث يعتمد المستثمرون على توقُّعات المحلِّلين الماليين؛ فإذا كانت الأرباح المخطَّطة مُسْبَقًا أقلَّ من الأرباح المتوقَّعة فإنَّ الإدارة تلجأ إلى إدارة الارباح المتزايدة. وإذا كانت الأرباح المتوقعة أكبرَ فللإدارة أنْ تختار القيام بإدارة الأرباح المتناقصة، أو عدم القيام بإدارة الأرباح.

٢. الإشارات/إخفاء المعلومات الخاصة (Signaling/Concealing Private Information):

حيث تقوم الشركات بإخفاء المعلومات الخاصة والمهمة، وإخفاء الصراع المالي دون قياس نتائج ذلك على سعر الأسهم أو تعويضات المديرين.

٣. التكاليف السياسية (Political Costs):

مثل الضريبة على الدخل، حيث يعتمد احتساب الضريبة على الدخل على أرباح الشركة؛ فتزداد ممارسات إدارة الأرباح لتقليل الضريبة والتكاليف السياسية الأخرى عن طريق زيادة المصاريف، وتقليل الأرباح.

٤. التعويضات الإدارية (Compensation Contract Motivations):

تُعْتَبَرُ التعويضات الإدارية أحد أهم حوافز القيام بإدارة الأرباح؛ إذ أنَّ قيمة التعويضات الإدارية مرتبطة بأرباح الشركة، لذا يسعى المديرين إلى إدارة الأرباح لتتحقَّق لهم المنفعة المَرْجُوَّة من جرّاء ذلك.

٥. عقود الإقراض (Lending Contract Motivations):

حيث أنَّ الشركات التي لديها الكثير من الديون تلجأ لإدارة أرباحها حتى لا تُخِلَّ بعهود الدَّيْن لديها، وحتى تتيح لنفسها فرصة الحصول على المزيد من الديون عند الحاجة إليها.

٦. دوافع تنظيمية (Regulatory Motivations):

هناك بعض المنشآت كالبنوك وشركات التأمين التي تَفْرِضُ عليها طبيعتها وجود مبالغ فائضة لمواجهة التزاماتها. وفي حالة وجود أيٍّ عجز تلجأ هذه الشركات لإدارة أرباحها.

٤.٢.٢: أساليب إدارة الأرباح:

تتعدد الأساليب والاستراتيجيات التي تنتهجها إدارات الشركات في ممارستها لعمليات إدارة الأرباح، بهدف التأثير على المعلومة المحاسبية المقدمة لمستخدميها سواء من حيث الشكل أو المضمون. ويختلف الأسلوب المتبع من شركة إلى أخرى باختلاف نوعية القرارات المتخذة والأهداف الرامية إلى تحقيقها من هذا الاجراء إدارة تلك الشركة، غير أنه من الأساليب شائعة الاستخدام لإدارة الأرباح:

١. استغلال المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية الدولية:

لقد جاءت المعايير المحاسبية الدولية لتنظيم مهنة المحاسبة وتنظيم إعداد القوائم والتقارير المالية وعرضها بأفضل الطرق خدمة للمهتمين والمستفيدين منها في اتخاذ قراراتهم المبنية أساسا على شفافية هذه القوائم وترجمتها لواقع الشركات. غير أن هذه المعايير قد اتسمت بالمرونة في بعض جوانب المعالجات المحاسبية، وهذه المرونة قد تكون هي محط استغلال بعض إدارات الشركات لممارسة إدارة الأرباح بما يعمل على تشويه شفافية ومصداقية القوائم المالية (شنيوي، ٢٠٠٩م)، وذلك من خلال:

أ. الاجتهاد في التقديرات المحاسبية (Discretion in Accounting Estimations): تسعى إدارة الشركة ومن خلال اجتهادها في وضع التقديرات المحاسبية، ضمن ما هو مسموح لها به، لممارسة إدارة الأرباح وذلك من خلال تقديرها لبعض البنود المحاسبية بما يتفق والمعايير المحاسبية الدولية، كأن تجتهد في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أو أن تجتهد في تقدير ومعالجة نفقات البحوث والتطوير وغيرها.

ب. الاجتهاد في اختيار السياسات أو الطرق المحاسبية (Discretion in Accounting Methods): حيث تجتهد إدارة الشركة في اختيار السياسة أو الطريقة المحاسبية التي تتلاءم وأهدافها الرامية إلى تجميل أرباحها وإدارتها بما ينسجم والمعايير المحاسبية الدولية، كأن تجتهد في اختيار طريقة من بين طرق الاهتلاك المختلفة.

٢. استغلال توقيت الاعتراف بالايراد:

لما كان الاعتراف بالايراد وفق المعايير المحاسبية الدولية، عندما يكون من الممكن تحديد أسعار البيع القابلة للتحقق، والتي تتحقق من خلال توافر الشرطين التاليين:

أ. تقديم الخدمة أو بيع السلعة.

ب. حدوث عملية المبادلة بين الوحدة المحاسبية والأطراف الأخرى.

فإنّ بعض إدارات الشركات تخضع هذين الشرطين بشكل كبير لحكمها وبما يسمح لها بممارسة إدارة الأرباح من خلال توقيت الاعتراف بالايراد، من منطلق أنه من الصعب على البائع التقرير عن وقت اكتساب الايراد، لاسيما إذا كان يتوجب على المشتري أداء التزامات مؤجلة أو إذا كان المشتري يحتفظ بحق إعادة البضاعة، مما دفع بالعديد من الشركات إلى تبني سياسات غير متحفظة بشأن الاعتراف بتوقيت الاعتراف بالايراد (Beatty *et. al.*, 2002).

٣. التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية:

على الرغم من أنّ التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية هو إجراء غير قانوني، إلا أنّ بعض الشركات قد تلجأ إلى التلاعب بأرقام حساباتها لتحقيق أرباح مستهدفة أو ضمان الحصول على مستوى معين من المكافآت. وقد أشار العديد من الباحثين (أبو عجيلة وحمدان، ٢٠٠٩م؛ الحوري، ٢٠١٣م) إلى أنّ هذا التلاعب بالحسابات لتوليد أرباح (قد تكون وهمية في بعض الأحيان) قد يتم من خلال العديد من الأساليب، ومنها:

أ. تعجيل (تقديم) الايرادات: ويتم ذلك من خلال أسلوبين:

١. اثبات إيرادات مستقبلية على أنها إيرادات حالية: كأن تقوم الشركة بإبرام عقد بيع لبضاعتها لفترة زمنية مستقبلية تمتد لأكثر من سنة مالية، وتقوم بتسجيل كامل قيمة المبيعات المتفق عليها في العقد في حسابات السنة الحالية مع أنّ جزءا منها يخص السنة المالية القادمة.

٢. تضخيم قنوات التوزيع: كأن تقوم إدارة الشركة في الربع الأخير (أو الشهر الأخير) من السنة بتضخيم مبيعاتها بصورة وهمية من خلال إجبار القائمين على قنوات التوزيع (الموزعين ومندوبي المبيعات) على استيعاب واحتواء كميات كبيرة من منتجات الشركة ليتم بيعها، ويتم اثباتها في الدفاتر على أنها مبيعات بالرغم من كونها ليست مبيعات فعلية.

ب. الدفع للأمام أو تأجيل المصروفات: كأن تقوم إدارة الشركة برسملة بعض المصاريف التي تخص السنة المالية الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة، بدلا من تحميلها على السنة المالية الحالية.

٤. تنظيف القوائم المالية:

تلجأ بعض إدارات الشركات إلى ممارسة إدارة الأرباح من خلال سياسة تنظيف القوائم المالية (Big Bath) عندما تقوم بتغييرات هيكلية (إعادة هيكلة ديونها، شطب أصول طويلة الأجل، إغلاق خط إنتاجي) تتوقع أن ينتج عنها مصاريف كبيرة تمتد إلى عدة سنوات قادمة، فتقوم إدارة الشركة بممارسة سياسة تنظيف القوائم المالية كأن تقوم بالاعتراف بهذه المصاريف وإظهارها دفعة واحدة وتحميلها للسنة المالية الحالية بدلا من الاعتراف بهذه المصاريف حسب سنوات ظهورها وتحققها، مما ينتج عنه تخفيض للدخل في سنة واحدة (السنة المالية الحالية) بإجمالي قيمة المصاريف المتوقعة وتعظيم دخول السنوات

اللاحقة. ويرى (Davin, 2001) أنّ إدارة الشركة تبرر لنفسها هذه الممارسة بسبب الاعتقاد بأنّ المستثمرين سوف يتغاضون عما قامت به إدارة الشركة (وجعلها تعلن عن أرباح سيئة في سنة ممارسة تنظيف القوائم المالية) طالما أنه سيتبعها تحسن في أرباح السنوات اللاحقة.

٥.٢.٢: مؤشرات إحتمالية وجود ممارسات لإدارة الأرباح:

على مدققي الحسابات والمحاسبين الجنائيين (في حالة وجودهم) بذل العناية المهنية اللازمة في البحث عن أية مؤشرات تدل على إحتمالية وجود ممارسات لادارة الأرباح، ويطلق على تلك المؤشرات تعبير الاشارات التحذيرية (Warning Signs) (Magrath and Weld, 2002)، أو تعبير الأعلام الحمراء (Red Flags) (البارودي، ٢٠٠٢م)، ومن أهم الاشارات التحذيرية أو الاعلام الحمراء التي يجب أن يلتفت إليها المحاسب الجنائي كمؤشرات لإحتمالية وجود ممارسات لادارة الأرباح، ما يلي:

١. ظهور حسابات ذمم مدينة لا ترتبط بالايرادات.

٢. حدوث تدفقات نقدية لا ترتبط بالأرباح.

٣. ربح كبير ناتج عن عمليات بيع للأصول.

٤. وجود فجوة كبيرة ومتزايدة بين صافي الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.

٥. ظهور مخصصات ديون مشكوك في تحصيلها غير مرتبطة بحسابات الذمم المدينة.

٦. الانخفاض أو الارتفاع الكبير في رقم الأصول أو الاستثمارات المالية.

٧. وجود احتياطات تملك (Acquisition Reserves) مشكوك فيها، أو وجود احتياطات لا ترتبط ببنود قائمة المركز المالي.

٨. إجراء تعديلات كبيرة في التقارير المرحلية للربع الأخير من السنة المالية.

٩. وجود تغييرات غير مبررة أو غير مفسرة في السياسات أو الطرق المحاسبية.

١٠. وجود فجوة متزايدة بين صافي الدخل والسيولة النقدية الناجمة عن العمليات التشغيلية.

١١. إجراء صفقات كبيرة مع الأطراف ذات العلاقة.

١٢. الحرص على أن تتلاءم وتنسجم الأرباح الظاهرة (وبصفة دائمة) مع توقعات المحللين الماليين.

وتشير الباحثة إلى أنّ هذه المؤشرات وغيرها تهدف إلى تحقيق منافع للشركة في الأجل القصير، غير أنه قد ينتج عنها أعباء ومشكلات كبيرة على الشركة في الأجل الطويل، لا سيما وأنّ هذه الممارسات الهادفة إلى إدارة الأرباح حتى وإن كانت تنسجم مع المعايير المحاسبية الدولية، فإنه يشوبها الشك في انسجامها مع السلوك الأخلاقي، فممارسات إدارة الأرباح تعمل على تضليل أو إخفاء بعض الحقائق، أو على الأقل فهي تعطي صورة مغايرة للواقع.

المبحث الثالث

تقنيات المحاسبة الجنائية والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح

٢.٣.١: تمهيد

٢.٣.٢: ماهية تقنيات المحاسبة الجنائية ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها

٢.٣.٣: تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر واستخداماتها

٢.٣.٤: تقنية التنقيب عن البيانات ومزاياها

٢.٣.٥: معوقات تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها

المبحث الثالث

تقنيات المحاسبة الجنائية والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح

١.٣.٢: تمهيد:

تشير الدراسات السابقة إلى أنّ نشوء المحاسبة الجنائية أدّى دورا كبيرا في مواجهة التطورات الاقتصادية من أزمات مالية وانهيار شركات عالمية، فظهرت الحاجة الملحة للبحث عن تقنيات يتم تطبيقها من خلال المحاسبة الجنائية بهدف التوصل إلى نتائج تخص الادعاءات والخلافات ذات الطابع الاقتصادي القانوني.

ولا شك أنّ صحة القوائم المالية ودقتها تتطلب وجود تقنيات تدقيق لبيانات هذه القوائم للكشف عن عمليات إدارة الأرباح –إن وجدت– ومنها تقنيات المحاسبة الجنائية.

وتعرض الباحثة في هذا المبحث تقنيات المحاسبة الجنائية مع بيان دورها في الكشف عن عمليات إدارة الأرباح والحد منها، مع التركيز على تقنيتين أساسيتين من تقنيات المحاسبة الجنائية، هما: تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر مع إبراز استخداماتها، وتقنية التنقيب عن البيانات مع إبراز مزاياها. مع بيان أهم المعوقات التي يمكن أن تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

٢.٣.٢: ماهية تقنيات المحاسبة الجنائية ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها:

تعدّ تقنيات المحاسبة الجنائية مؤشرا أو إنذارا بوجود ما يستحق المزيد من الدراسة والتمحيص للتأكد من سلامة البيانات المالية، وأنه لا يشوبها إحتمالية وجود تلاعب أو احتيال أو غش أو إدارة الأرباح.

أشار (The Chartered Accountant, 2006) إلى أنّ تقنيات المحاسبة الجنائية وسائل أو أدوات المحاسبة الجنائية التي تعمل على تحديد وتسجيل وتسوية واستخراج وفرز وإعداد تقارير والتحقق

من البيانات المالية والأنشطة المحاسبية الأخرى، بحثا عن أدلة تكون مناسبة لغرض إقامة مصادقة أو التحقق من صحة أنشطة الشركة.

ويرى (Palshikar, 2002) أنّ من التقنيات التي تستخدم للكشف عن عمليات التلاعب والاحتيال تندرج ضمن فئتين: التقنيات الاحصائية والذكاء الاصطناعي. وأنّ من بين الأمثلة على تقنيات تحليل البيانات الاحصائية ما يلي:

- تقنيات معالجة مسبقة للبيانات، للكشف والتحقيق وتصحيح الخطأ، وتسجيل البيانات المفقودة وغير الصحيحة.
- حساب مختلف المعالم الاحصائية مثل المتوسطات والتوزيعات الاحتمالية وغيرها، كأن يتم احتساب: معدل طول المكالمة الهاتفية، عدد المكالمات الهاتفية شهريا، متوسط التأخير في دفع الفواتير.
- توزيعات النماذج والتوزيعات الاحتمالية لمختلف الأنشطة التجارية سواء من حيث المعالم المختلفة أو التوزيعات الاحتمالية.
- ملفات المستخدمين المحوسبة.
- تحليل السلاسل الزمنية للبيانات التي تعتمد على الوقت.
- التجميع والتصنيف للعثور على أنماط وارتباطات بين مجموعات من البيانات.
- تناسق الخوارزميات للكشف عن الحالات الشاذة في سلوك المستخدمين أو المعاملات بالمقارنة مع النماذج والتشكيلات المعروفة سابقا. وهناك حاجة إلى التقنيات لحذف الانذارات الكاذبة، وتقدير المخاطر، والتنبؤ بمستقبل الصفقات أو المستخدمين الحاليين.

ويُبيّن (Arokiasamy and Cristal, 2009) أنّ المحاسبة الجنائية عبارة عن تطبيق مفاهيم وحقائق محاسبية تُجمع من خلال أساليب تدقيق وتقنيات وإجراءات لحل المشاكل القانونية التي تتطلب تكامل بين المحاسبة والتدقيق ومهارات التحقق.

وترى الباحثة أنه إذا كانت ممارسات إدارة الأرباح تمثل مشكلة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية للشركات، فإنّ الطرق الوقائية لكشف ممارسات إدارة الأرباح تعد مهمة صعبة، وأن كشفها والحد منها يستوجب استخدام تقنيات وطرق خاصة لتحليل البيانات الذكية، وهذه الأساليب متوافرة في مجالات اكتشاف المعرفة في قواعد البيانات والتنقيب عن البيانات.

٣.٣.٢: تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر واستخداماتها:

هي تقنية تُمكِّن المدقق من التحقق من نظام الرقابة الداخلية، والوصول للسجلات، والحصول على المعلومات بكفاءة وإنتاجية عالية، باستخدام مميزات تكنولوجيا المعلومات غير المتوافرة في وسائل التدقيق اليدوي (ICAI, 2006).

والتدقيق بمساعدة الكمبيوتر هو استخدام برامج مُعيَّنة ومُصمَّمة؛ لغرض مساعدة المدقق من إنهاء عملية التدقيق وتحقيق أهدافها، فهي مفيدة عندما يكون حجم البيانات كبير ويحتوي علاقات معقَّدة.

ولتقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر عِدَّة خصائص تساعد المدقق في تنفيذ إجراءات بعض عمليات التدقيق، منها (ICAI, 2006):

١. استرجاع البيانات.

٢. التحقُّق من نظام الرقابة الداخلية.

٣. تساعد على إنجاز عملية التدقيق وتحليل البيانات بكفاءة وفاعلية.

٤. توفِّر الوقت مع المحافظة على إعلى درجات الجودة والدقة في البيانات.

٥. تحليل البيانات وإعداد التقارير باستخدام برامج قياسية ، والتعديل على البيانات إذا دَعَت الحاجة لذلك مستقبلًا بأقلِّ جهد.

٦. تساعد المدقق على وضع خطة التدقيق بشكل مبكر ممَّا يُسْهِم بتحليل البيانات الأولية في وقت مبكر.

٧. اختبار تفاصيل الصفقات والأرصدة.

٨. تحديد أوجه التضارب والتقلبات الكبيرة.

٩. الاختبار العام فضلا عن اختبار نظام الرقابة في نظم الكمبيوتر.

١٠. يقوم برنامج (CAATs) بأخذ عينات لاستخراج البيانات واختبارها تدقيقيا.

١١. العمل على إعادة إجراء العمليات الحسابية للتأكد من دقة النظم المحاسبية.

١٢. تحديد المعاملات المتكررة والمعاملات المفقودة بهدف كشف عمليات التلاعب والاحتيال.

أمّا عن أهم تقينات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، فهي (Arokiasamy and Cristal, 2009):

- اختبار البيانات: يستند هذا الأسلوب إلى قيام المدقق بإنشاء المدخلات التي تُعَالَج بطلب من العميل.
- اختبار المنشأة المتكامل: يتم في هذه التقنية مقارنة البيانات المتوقعة مع البيانات الناتجة من المحاكاة.
- المحاكاة المتوازية: تعتمد هذه التقنية على البيانات التي قام العميل بمعالجتها، وتُقارَن بالبيانات الفعلية التي قام المدقق باستخدامها.
- مراقبة التدقيق: حيث يقوم المدقق برصد المعاملات والتأكد من استيفائها لمعايير معينة، وغالباً تكون هذه المعاملات مُحدَّدة، أو غير عادية، أو ذات مخاطر عالية.

ومن استخدامات تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، ما يلي (Oyedokun, 2015):

١. أخذ العيِّنات: فهي تساعد على أخذ العيِّنات بصورة إحصائية عشوائية، وبالتالي تكون العيِّنات أكثر دقة؛ ممَّا يوفِّر الوقت.

٢. إدارة الملفات: حيث يتم تجميع الملفات ومقارنتها وإدارتها وعزلها تلقائيًّا، باستخدام برامج إدارة الملفات المحوسبة والمقبولة قبولاً عاماً، وإنجاز التعديلات على التقارير بشكل أسهل.

٣. إعداد التقارير: بعد التحقُّق من سلامة كامل مجتمع الدراسة يتمكن المدقق من إصدار تقارير موثوقة وعلى درجة من النزاهة.

٤.٣.٢: تقنية التنقيب عن البيانات ومزاياها:

تُعْرَفُ هذه التقنية بإسم إكتشاف المعرفة في قواعد البيانات (Knowledge Discovery (KDD in Databases، وهي عبارة عن مجموعة من التقنيات باستخدام الحاسوب المُصممَّة تلقائيًّا لاستخراج كمية كبيرة من البيانات المتكاملة للحصول على معلومات جديدة، أو خَفِيَّة، أو غير متوقعة.

كما تُعَرَّفُ تقنية التنقيب عن البيانات بأنَّها: مجموعة من التقنيات المعتمدة على الحاسوب والمُصَمَّمة لاستخراج كميات كبيرة من البيانات المتكاملة بالشكل أوتوماتيكيا، خصوصاً الخفية وغير المتوقعة (زلوم وآخرون، ٢٠١٤).

ويرى كل من (شحادة والردايدة، ٢٠١٢) أنَّ التنقيب عن البيانات مرحلة إجرائية؛ لاستخلاص مواصفات وعلاقات من المعطيات، وتقديم معلومات جديدة لم تكن معروفة سابقاً في نُظُمِ المعلومات التقليدية.

وتستخدم تقنيات التنقيب عن البيانات لاستخلاص جزئية من المعلومات ذات العلاقة من مجموعات بيانات ضخمة استنادا على استفسارات المستخدم للمعرفة، ويتم معالجة البيانات المستخلصة

من خلال تشغيل مخطوطات لتحليل البيانات ثم تعرض النتائج في جداول ورسومات ولوحات وأشكال أخرى (Martin, 2009).

وهناك العديد من الأهداف للتنقيب عن البيانات، يمكن تقسيمها إلى فئتين، هما: التَّحقُّق والاكتشاف. أمَّا أهداف التَّحقُّق تتعلق باستخدام واستخراج البيانات؛ لتأكيد أو رفض فرضيات، أو شرح الأحداث وملاحظة ظروف تلك الأحداث. وأمَّا أهداف الاكتشاف فتتمركز حول الاكتشاف الآلي لأنماط وبيانات غير معروفة مسبقاً.

وتشير (البقاعين، ٢٠١٥) إلى أنّ هناك ثلاثة أنشطة رئيسة لتقنية التنقيب عن البيانات، وهي:

- الاكتشاف: وهو روابط واتجاهات واختلافات للبيانات التي يتم اكتشافها بشكل منطقي أو قانوني بدون وجود أي افتراض مسبق حول ماهية النمط.
- نماذج التنبؤ: تستخدم لتقدير النواتج التي ينبغي الحصول عليها من قيم جديدة.
- تحليل الاختلاف: يتم استخراج التباين أو الاختلاف من خلال تحديد القاعدة أو المعيار، ثم يتم تحديد البنود التي تحيد عن المعيار أو القاعدة والتي تعد بمثابة شواذ وتحتاج للمزيد من التقصي حولها.

وعلى الرغم من ارتفاع تكاليف تقنية التنقيب عن البيانات، إلا أنّ استخدامها يحقق العديد من المزايا، منها (Simmi and Singh, 2011):

- القدرة على التعامل مع مشكلة معقدة: تهدف تقنية التنقيب عن البيانات إلى الكشف الآلي عن معلومات من مجموعة البيانات المعقدة التي يمكن الاستفادة منها، كما توفر خوارزميات تنقيب البيانات إمكانية سهولة اكتشاف المعرفة واستخدامها في التنبؤ والبحث عن أنواع البيانات حتى في البيانات المعقدة.

- اكتشاف تلقائي لأنماط مجهولة: يعمل التنقيب عن البيانات على جعل عملية إيجاد أنواع التنبؤ من قواعد البيانات الكبيرة عملية آلية، ويساعد في اكتشاف أعمال التلاعب.
- التدرج: تستطيع تقنيات التنقيب عن البيانات أن تعالج كم كبير من البيانات، وتعدّ هذه الميزة بالنسبة لعملية التدقيق من النقاط الرئيسة.
- المهارة الفنية المطلوبة: إنّ مستخدمي تقنيات التنقيب عن البيانات بحاجة إلى المهارة الفنية العالية، مما يستوجب على المستخدم أن يكون ملما بمعرفة مختلف خوارزميات التنقيب عن البيانات لاختيار الخوارزمية المناسبة وفقا لمتطلبات المهمة.

ومن مزايا تقنية التنقيب عن البيانات، أنّها مفيدة للإجابة عن التساؤلات التالية (Oyedokun, 2015):

- التنبؤ فيما يتعلق بما يمكن أنْ يحدث في المستقبل.
- تصنيف البيانات إلى مجموعات عن طريق استخدام الأنماط.
- ربط الأحداث التي يمكن أنْ تحدث مع بعضها، أو بسبب أحداث أخرى.
- تجميع وتصنيف الأشخاص بناءً على اتجاهاتهم.
- ربط الأحداث بالأشخاص المُسبِّبين لها.

٥.٣.٢: معوقات تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها:

تعدّ تقنيات المحاسبة الجنائية من الحقول الحديثة نسبيا في مجال المعرفة، ولا شك أن هذه التقنيات يتولد عنها منافع عديدة غير أنّه ينتج عن تطبيقها تكاليف متنوعة، وفيما يلي عرض لبعض منافع تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (الخالدي، ٢٠١٤):

- القدرة على تقليل أو حتى القضاء على خطر أخذ العيِّنات.

- المقارنة بين الأنواع ذات الصلة من البيانات من مختلف الأنظمة أو المصادر لإظهار صورة أكثر اكتمالاً.
- مع تطور البرامج القوية والتكنولوجيا يتم استخراج كميات كبيرة من البيانات تصل إلى ١٠٠% من مجتمع التدقيق.
- تحديد الاتجات التي يجهلها موظفو الشركة والاستشاريون.
- الحصول بسهولة على البيانات ذات الصلة على مدى فترات زمنية.
- اختبار فعالية بيئة الرقابة والسياسات المطبَّقة من قِبَلِ الشركة، بتحديد السِّمَات التي تنتهك القواعد.
- التحديد السريع واستخراج معايير الخطر من كامل مجتمع التدقيق لمزيد من التحليل.
- تحليل التقلُّبات وعوامل الخطر المحتملة.

أمّا عن تكاليف تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية، فيمكن إيجاز بعضها فيما يلي (Blessing, 2015):

- الحصول على البيانات الإلكترونية يَفْرِض تحديات على المحاسب الجنائي حتى بوجود الإذن القانوني المناسب.
- الوصول إلى البيانات والتأكد من أنَّها غير ذات صلة يشكِّل تكلفة.
- تتطلَّب هذه الأنظمة من المحاسب الجنائي تقييم طلب المعلومات السرية والشخصية بعناية.

وقد أشار العديد من الباحثين (الكبيسي، ٢٠١٦؛ شعبان، ٢٠١٦؛ البقاعين، ٢٠١٥؛ Oyedokun, 2015) إلى إحتمالية وجود معوقات تحول دون تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح بفعالية عالية، وهي التي تمّ قياسها واختبار درجة وجودها من قبل الباحثة عند صياغة استبانة دراستها، والمتمثلة في:

- عدم إدراك إدارات الشركات أهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحدِّ منها في القوائم المالية.
- حرص بعض إدارات الشركات إلى اللجوء إلى تجميل الدخل وإدارة الأرباح لتحقيق منافع خاصة على حساب المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية.
- عدم رغبة إدارات الشركات بتوفير وسائل الحماية اللازمة التي يتطلبها تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.
- عدم إيلاء المحاسبة الجنائيَّة وتقنياتها الاهتمام الكافي في مناهج التعليم المحاسبي والخُطط الدراسية في الجامعات الأردنية.
- عدم توفير إدارات الشركات النُّظُم والضوابط الداخلية التي من شأنها تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.
- قلة اهتمام الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق بتوعية إدارات الشركات ومالكيها بأهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة ودورها في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.
- عدم اقتناع إدارات الشركات بأهمية (بضرورة) الاستعانة بالمحاسب الجنائي لمنع حدوث ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية واكتشافها والحدِّ منها.
- عدم اطِّلاع المحاسبين في الشركات على تقنيات المحاسبة الجنائيَّة ومواكبتهم للمستجدات في مجالات تطبيقها.
- عدم اقتناع إدارات الشركات بإسهام المحاسب الجنائي في اكتشاف مواطن الخلل في أنظمة الرقابة الداخلية التي تُتيح الفرصة لوجود ممارسات لإدارة الأرباح في القوائم المالية.
- نقص الخبرة الكافية لدى إدارات الشركات بتقنيات المحاسبة الجنائيَّة.
- عدم توافر المحاسبين المتخصصين بتنفيذ تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.

- محدودية الدورات التدريبية المتخصصة بتقنيات المحاسبة الجنائيَّة للمحاسبين والمديرين الماليين العاملين في الشركات.
- ارتفاع تكاليف تعيين (الاستعانة) المحاسبين المتخصصين في تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.
- وجود تضارب بين المصالح الشخصية لبعض إدارات الشركات وتطبيق سياسة جذب العاملين ذوي الأخلاق الجيدة والذين لديهم المعرفة الكافية في تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.
- اعتقاد بعض إدارات الشركات أنَّ مسؤولية اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح تقع على عاتق مدقق الحسابات الخارجي، وبالتالي عدم حاجة الشركة لوجود محاسبين متخصصين في تقنيات المحاسبةالجنائيّة .

الفصل الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

٣-١ تمهيد

٣-٢ مجتمع الدراسة وعينتها

٣-٣ اساليب تحليل البيانات

٣-٤ اساليب جمع البيانات

٣-٥ أداة جمع البيانات (الإستبانة)

٣-٦ التوزيع الطبيعي وصدق وثبات أداة الدراسة (الإستبانة)

٣-٧ الخصائص الديموغرافية للأفراد المجيبين على أسئلة الإستبانة

٣-٨ تحليل بيانات الإحصاء الوصفي لإجابات الإستبانات واختبار الفرضيات

٣-١ تمهيد:

تهدف الباحثة من خلال هذا الفصل إلى بيان أساليب تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، إضافة إلى التعرف على أساليب جمع البيانات وأداة الدراسة المستخدمة (الاستبانة) واختبار صدقها وثباتها. كما تهدف من خلال هذا الفصل إلى بيان مجتمع الدراسة وعينتها والخصائص الديموغرافية للأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة، ثم تحليل نتائج الاحصاء الوصفي لاجابات الاستبانات واختبار فرضيات الدراسة.

٣-٢ مجتمع الدراسة وعينتها:

لمّا كانت الدراسة تتعلق بوجهة نظر المحاسبين القانونيين، فإنّ مجتمع الدراسة يتمثّل بالمحاسبين القانونيين والعاملين في مكاتب تدقيق الحسابات المرخص لهم بمزاولة مهنة التدقيق في الاردن والبالغ عددهم حسب احصائيات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بداية عام ٢٠١٦ (٣٥٤) محاسبا قانونيا. وقد تم اختيار عينة عشوائية قوامها (١٤٥) من المحاسبين القانونيين والعاملين في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، بما فيها فروع ومكاتب شركات التدقيق العالمية الكبرى (Big Four))، أي ما نسبته (٤١%) تقريبا من مجتمع الدراسة.

تم توزيع الاستبانات واستردادها باليد، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة (١٤٥) استبانة، تم استرداد (١١٣) استبانة منها، واستبعاد (٣) استبانات لعدم اكتمال الاجابات فيها، وعليه بلغ عدد الاستبانات المعتمدة لغايات التحليل والبحث (١١٠) استبانات، أي ما نسبته (٧٥.٩%) من الاستبانات الموزعة، وما نسبته (٣١.١%) من مجتمع الدراسة.

وقد تمّ اختيار المحاسبين القانونيين كمجتمع للدراسة لأنهم الأقدر والأقرب إلى فهم دور تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحدّ منها في القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

٣-٣ أساليب تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تمت معالجة البيانات التي تم الحصول عليها باستخدام الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتمت الاختبارات العديدة المتعلقة بالاحصاء الوصفي وذلك بإيجاد بعض النسب والتكرارات والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للتعرف على خصائص الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة، ومدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية.

كما تم استخدام اختبار (One sample t-test) لدراسة تأثير تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح واختبار فرضيات الدراسة، وذلك بالمقارنة بين متوسطين حسابيين، إذ تتحقق درجة التوفر للخاصية التي يكون متوسطها الحسابي أعلى من المتوسط الحسابي المفترض (قيمة المحك أو نقطة الوصل) بشرط أن تكون قيمة (t) ذات دلالة إحصائية عند مستوى الثقة المستخدم (Sekaran and Bougie, 2015).

كما تم استخدام اختبار ثبات أداة الدراسة ومصداقيتها من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha).

٣-٤ أساليب جمع البيانات:

تم جمع البيانات اللازمة لأغراض الدراسة من خلال المصادر التالية:

- المصادر الثانوية: شملت الكتب والأبحاث المنشورة في الدوريات والمجلات العلمية المحكّمة ذات العلاقة بموضوع الدراسة.
- المصادر الأولية: تم جمع البيانات اللازمة من خلال استبانة تم تصميمها من قبل الباحثة لتفي بأغراض الدراسة، وقد تم تحكيمها من قبل ذوي الاختصاص من أعضاء هيئة التدريس في الأقسام المحاسبية في بعض الجامعات الأردنية.

٣-٥ أداة جمع البيانات (الاستبانة):

قامت الباحثة بتصميم الاستبانة كأداة لقياس متغيرات الدراسة، إستنادا إلى نتائج الدراسات السابقة والإطار النظري وأدبيات الدراسة واستشارة ذوي الخبرة والإختصاص، حيث تكونت الإستبانة من خمسة أجزاء تفاصيلها كما يلي:

الجزء الأول: اشتمل على سبعة أسئلة خصصت للتعرف على الخصائص الديموغرافية للأفراد المجيبين على أسئلة الإستبانة (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق، الشهادات المهنية الحاصل عليها المجيب، عدد الدورات التدريبية والمؤتمرات العلمية التي شارك فيها المجيب ولها علاقة بالمحاسبة الجنائية أو إدارة الأرباح).

الجزء الثاني: يهدف إلى التعرف على مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، تقنية التنقيب عن البيانات) من قبل المحاسبين القانونيين في الأردن. وتكون هذا الجزء من (١٩) فقرة، وهي الفقرات (٨ – ٢٦).

الجزء الثالث: يهدف إلى التعرف على أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية. وتكون هذا الجزء من (٢٤) فقرة، وهي الفقرات (٢٧ – ٥٠).

الجزء الرابع: يهدف إلى التعرف على المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من قبل المحاسبين القانونيين. وتكون هذا الجزء من (١٥) فقرة، وهي الفقرات (٥١ – ٦٥).

الجزء الخامس: عبارة عن سؤال مفتوح لإعطاء الفرصة للمجيب لإضافة أية أمور يعتقد أن لها صلة بموضوع الإستبانة، ولم ترد في أسئلتها.

ويمكن تلخيص أجزاء الإستبانة والأسئلة المخصصة لقياس الخصائص الديموغرافية للمجيبين ومتغيرات الدراسة في الجدول رقم (١):

جدول رقم (١)

أجزاء الإستبانة والأسئلة التي تقيس الخصائص الديموغرافية للمجيبين ومتغيرات الدراسة

أجزاء الإستبانة	الخصائص الديموغرافية للمجيبين ومتغيرات الدراسة	الأسئلة التي تقيس الخاصية أو المتغير
الجزء الأول	العمر	١
	المؤهل العلمي	٢
	التخصص العلمي	٣
	المسمى الوظيفي	٤
	عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق	٥
	الشهادات المهنية الحاصل عليها المجيب	٦
	عدد الدورات التدريبية والمؤتمرات العلمية التي شارك فيها المجيب ولها علاقة بالمحاسبة الجنائية أو إدارة الأرباح	٧
الجزء الثاني	مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، التنقيب عن البيانات) من قبل المحاسبين القانونيين في الأردن	(٨ – ٢٦)
الجزء الثالث	أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية	(٢٧ – ٥٠)
الجزء الرابع	المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من قبل المحاسبين القانونيين	(٥١ – ٦٥)
الجزء الخامس	سؤال مفتوح لإضافة أية أمور لها صلة بموضوع الإستبانة ولم ترد في أسئلتها	٦٦

ومن الجدير بالذكر، أنه تم صياغة الأجزاء (الثاني والثالث والرابع) من أجزاء الإستبانة بشكل يساعد على سهولة القياس، حيث تم اعتماد مقياس ليكرت خماسي الدرجات (موافق إلى حد كبير جداً، موافق إلى حد كبير، موافق إلى حد متوسط، موافق إلى حد قليل، موافق إلى حد قليل جداً) وأعطيت الدرجات (٥، ٤، ٣، ٢، ١) على التوالي.

٣-٦ التوزيع الطبيعي وصدق وثبات أداة الدراسة (الاستبانة):

للتأكد من التوزيع الطبيعي لأبعاد الدراسة تم استخدام اختبار (K–S) لاختبار مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، ويتضح من نتائج الجدول رقم (٢) أنّ جميع قيم الدلالة الاحصائية (sig) لأبعاد الدراسة أكبر من (٠.٠٥)، مما يدل على اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

وللتحقق من صدق الاستبانة تم عرضها على مجموعة من ذوي الخبرة والمعرفة من أعضاء الهيئة التدريسية في الأقسام المحاسبية في الجامعات الأردنية (ملحق رقم (١))، بهدف تحكيمها وإبداء آرائهم حول سلامة صياغتها وترابط فقراتها، وقامت الباحثة بإجراء التعديلات على فقرات الإستبانة استنادا إلى الملاحظات والتعديلات التي أوصى بها المحكمون إلى أن تمّ صياغة الإستبانة بصورتها النهائية الموضحة في ملحق الدراسة رقم (٢).

وللتأكد من ثبات الإستبانة، تم احتساب معامل الاتساق الداخلي للإستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach’s Alpha) لكل بعد من أبعاد الاستبانة بشكل منفرد، وقد تبيّن أن معاملات ألفا كرونباخ لأبعاد الإستبانة تتراوح ما بين (٧٤.٦% و ٨٣.٩%) وهي تزيد عن النسبة المقبولة (٧٠%) (Sekaran and Bougie, 2015)، مما يعني إمكانية إعتماد نتائج الإستبانة والإطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة

ويبين الجدول رقم (٢) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي ومعاملات ألفا كرونباخ لأبعاد الدراسة

جدول رقم (٢)

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي ومعاملات ألفا كرونباخ لأبعاد الدراسة

البعد	عدد الفقرات	قيمة Sig	معامل ألفا كرونباخ
مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، التنقيب عن البيانات) من قبل المحاسبين القانونيين في الأردن	١٩	٠.٠٥٨	٧٩.٧ %
أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية	٢٤	٠.١٠٢	٨٣.٩ %
المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من قبل المحاسبين القانونيين	١٥	٠.١٤٩	٧٤.٦ %

٣-٧ الخصائص الديموغرافية للأفراد المجيبين على أسئلة الإستبانة (عينة الدراسة):

يوضح الجدول التالي (جدول رقم (٣)) توزيع الأفراد المجيبين على أسئلة الإستبانة (عينة الدراسة) حسب خصائصهم الديموغرافية:

جدول رقم (٣)

الخصائص الديموغرافية للأفراد المجيبين على أسئلة الإستبانة (عينة الدراسة)

	المتغير		التكرارات	النسبة المئوية
١.	العمر	أقل من ٢٥ سنة	١٦	%١٤.٥
		٢٥- أقل من ٣٥ سنة	١٩	%١٧.٣
		٣٥- أقل من ٤٥ سنة	٤٨	%٤٣.٧
		٤٥ سنة فأكثر	٢٧	%٢٤.٥
		المجموع	**١١٠**	**%١٠٠**
٢.	المؤهل العلمي	بكالوريوس	٨١	%٧٣.٦
		ماجستير	٢٣	%٢٠.٩
		دكتوراه	٦	%٥.٥
		المجموع	**١١٠**	**%١٠٠**

%٧٨.٢	٨٦	محاسبة	التخصص العلمي	.٣
%٣.٦	٤	إدارة أعمال		
%١٢.٧	١٤	مالية ومصرفية		
%٥.٥	٦	اقتصاد		
%١٠٠	**١١٠**	**المجموع**		
%١٦.٤	١٨	مدير عام مكتب تدقيق	المسمى الوظيفي	.٤
%٣١.٨	٣٥	مدقق رئيسي		
%٤١.٨	٤٦	مدقق		
%١٠	١١	مساعد مدقق		
%١٠٠	**١١٠**	**المجموع**		
%٧.٣	٨	اقل من ٣ سنوات	عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق	.٥
%٢٩.١	٣٢	٣- اقل من ٦ سنوات		
%٤٤.٥	٤٩	٦- اقل من ٩ سنوات		
%١٩.١	٢١	٩ سنوات فاكثر		
%١٠٠	**١١٠**	**المجموع**		
%٣٥.٤	٣٩	JCPA	الشهادات المهنية الحاصل عليها المجيب	.٦
%٢٩.١	٣٢	CPA		
%١٦.٤	١٨	CMA		
%١٩.١	٢١	CIA		
%١٠٠	**١١٠**	**المجموع**		
%٦.٤	٧	١ أو ٢	عدد الدورات التدريبية والمؤتمرات العلمية التي شارك فيها المجيب ولها علاقة بالمحاسبة الجنائية أو إدارة الأرباح	.٧
%٢١.٨	٢٤	٣ – ٥		
%٤١.٨	٤٦	٦ – ٨		
%٣٠	٣٣	٩ فأكثر		
%١٠٠	**١١٠**	**المجموع**		

يتبين من النتائج الواردة في الجدول السابق (جدول رقم 3) أن الأفراد المجيبين على أسئلة الإستبانة مؤهلين تأهيلاً علمياً ملائماً، إذ أن جميعهم من حملة درجة البكالوريوس على الأقل. ومما يعزِّز الثقة في النتائج التي تم الحصول عليها أن (٩٢.٧%) من المجيبين يتمتعون بخبرة لا تقل عن ٣ سنوات في العمل في مجال تدقيق الحسابات. ومن الملاحظ أيضا أن هناك تنوع في المسمى الوظيفي (مدير عام مكتب تدقيق، مدقق رئيسي، مدقق، مساعد مدقق) وارتقاء فيه، مما يشير إلى مواكبتهم لتطورات

معايير التدقيق الدولية وضرورة العمل على بذل العناية المهنية اللازمة وتطبيق مختلف التقنيات (بما فيها تقنيات المحاسبة الجنائية) التي من شأنها الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة.

ويلاحظ تنوع التخصصات العلمية للمجيبين بين المحاسبة وإدارة الاعمال والعلوم المالية والمصرفية والاقتصاد، وذلك بحكم اختلاف مواقعهم ومسمياتهم الوظيفية، وإن كانت النسبة الأكبر هي من تخصص المحاسبة (٧٨.٢%) من المجيبين.

كما يلاحظ أن ما نسبته (٦٨.٢%) من المجيبين لا تقل أعمارهم عن (٣٥) سنة، وهذا ينسجم مع طول سنوات الخبرة في مجال التدقيق. ومما يعزز الثقة في النتائج التي تم الحصول عليها أن جميع المجيبين يحملون شهادات مهنية (ولو واحدة على الأقل) تعزز وتؤكد معرفتهم المهنية في مجال التدقيق، ومما يؤكد ذلك أن (٩٣.٦%) من المجيبين شاركوا في دورات تدريبية أو مؤتمرات علمية تزيد عن (٢) في مجال المحاسبة الجنائية أو إدارة الأرباح.

مما سبق، يتضح إمكانية توافر المعرفة اللازمة لدى المجيبين بأهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة التي يقومون بتدقيق حساباتها، وقدرتهم على فهم أسئلة الإستبانة والإجابة عليها.

٣-٨ تحليل بيانات الإحصاء الوصفي لإجابات الإستبانات واختبار الفرضيات:

لاختبار فرضيات الدراسة قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات الأفراد، وذلك لكل فقرة من فقرات الاستبانة وفقا للمجال الذي تنتمي اليه الفقرة، وقد تم تقسيم إجابات الأفراد وفقا للمتوسطات الحسابية إلى الفئات التالية وذلك انسجاما مع مقياس ليكرت الخماسي الذي بنيت عليه استبانة الدراسة بناءً على المعادلة التالية:

المدى للفئة=(الحد الأعلى – الحد الأدنى)/ عدد الفئات

=(٥-١)/٣

=١.٣٣

وعليه فإنّ:

المستوى مرتفع: إذا كان الوسط الحسابي (٣.٦٧ فأكثر).

المستوى متوسط: إذا كان الوسط الحسابي (٢.٣٤ – ٣.٦٦).

المستوى منخفض: إذا كان الوسط الحسابي (٢.٣٣ فأقل).

وفيما يلي توضيح لنتائج اختبار كل فرضية من فرضيات الدراسة.

اختبار الفرضية الأولى:

H01: لا يوجد تطبيق كبير لتقنيات المحاسبة الجنائية من قبل المحاسبين القانونيين عند تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية.

يوضّح الجدول رقم (٤) المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية ومستوى الأهمية والرتبة للفقرات المتعلقة بمدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية من قبل المحاسبين القانونيين عند تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية.

جدول رقم (٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الأهمية والرتبة للفقرات المتعلقة بمدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية من قبل المحاسبين القانونيين عند تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية

	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهمية
	اعتمادا على خبرتكم في مجال التدقيق، يتم تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر والتنقيب عن البيانات) عند القيام بعملية التدقيق لحسابات الشركات المساهمة العامة من خلال مجموعة من العمليات، منها:				
٨.	المراجعة المستندية لفواتير الشراء للتأكد من إثبات فواتير المشتريات وفقا لتواريخها.	٣.٨٩	٠.٩٨٥	١٤	مرتفع
٩.	تحديد ما إذا كان هناك سوء لإدارة التدفقات النقدية في الشركة.	٤.٠٥	٠.٩٢٤	٧	مرتفع
١٠.	اختبار تفاصيل الصفقات والأرصدة بشكل أشمل.	٤.٣٢	٠.٤٤٥	١	مرتفع
١١.	البحث عن روابط منطقية بين البيانات التي يتم اكتشافها.	٤.٢٦	٠.٥٩٤	٢	مرتفع
١٢.	التحقق من فواتير البيع، لاسِيَما الصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة أو الزميلة.	٣.٥٥	٠.٨٦٧	١٩	متوسط
١٣.	اكتشاف تضمين رقم الذمم المدينة ذممًا مدينة لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة أو زميلة.	٣.٩٧	٠.٨٨١	١١	مرتفع
١٤.	التأكد من إظهار الأثر المتراكم المترتب على تغيير الطريقة المُتَّبعة في احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة وقسط الإطفاء للأصول غير الملموسة على البيانات المالية في حالة وجوده.	٣.٨٦	٠.٨١٥	١٦	مرتفع
١٥.	تقليل ساعات الفحص اليدوي.	٣.٨٨	٠.٩٢٢	١٥	مرتفع
١٦.	الكشف عن احتمالية عدم الإفصاح عن الدُّيون	٣.٩٩	٠.٨٧٧	٩	مرتفع

	الراكدة والدُّيون المتعثِّرة بهدف تخفيض رصيد مخصَّص الدُّيون المشكوك في تحصيلها.				
١٧.	زيادة دقة الرقابة على المخزون واكتشاف التلاعب فيه.	٤.٢١	٠.٦٨٧	٣	مرتفع
١٨.	اكتشاف احتمالية الحصول على قرض طويل الأجل قبل إعداد قائمة المركز المالي واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل بهدف تحسين نسب السُّيولة في الشركة.	٣.٩٧	٠.٩٦٨	١٢	مرتفع
١٩.	اكتشاف عدم الالتزام بتصنيف الاستثمارات وفق الأسس المتعارف عليها، وذلك من خلال تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل، لا سِيَما في حالة هبوط أسعارها السوقية.	٣.٨٢	٠.٩٥٣	١٧	مرتفع
٢٠.	اكتشاف تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة دون الإفصاح عنها.	٣.٩٨	٠.٩٣٠	١٠	مرتفع
٢١.	الكشف عن عدم إدراج الأقساط واجبة السداد من القروض طويلة الأجل خلال العام ضمن الالتزامات المتداولة (في حالة وجودها) بهدف تحسين نسب السُّيولة في الشركة.	٣.٨٩	٠.٩٧٩	١٣	مرتفع
٢٢.	تحليل الاختلافات واستخراج التباين بين البيانات.	٤.١١	٠.٧٥٦	٦	مرتفع
٢٣.	التحقُّق من شروط البيع والائتمان ومقارنتها بالشروط المعمول بها في الشركة، من حيث شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الدُّيون المشكوك في تحصيلها.	٣.٩٩	٠.٨٠٣	٨	مرتفع
٢٤.	إعادة احتساب مصروف الإهلاك للأصول الثابتة والإطفاء للأصول غير الملموسة وفقًا لمعدلات الإهلاك والإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة.	٣.٦٤	٠.٧٣٨	١٨	متوسط

٢٥.	مقارنة القوائم المالية للشركة مع قوائمها للسنوات السابقة ومدى وجود تناسق بينها.	٤.١٥	٠.٦٨٩	٥	مرتفع
٢٦.	معرفة مواطن القوة أو القصور في نظام الرقابة الداخلية في الشركة.	٤.١٧	٠.٧٩٤	٤	مرتفع
	المتوسط الحسابي للفقرات (٨-٢٦) مجتمعة	**٣.٩٨**	**٠.٦٥١**	-	**مرتفع**

استناداً إلى النتائج الواردة في الجدول السابق يتبيّن ما يلي:

- يدلّ ارتفاع الوسط الحسابي للفقرة ذات الرتبة (١) والبالغ (٤.٣٢) وللفقرة ذات الرتبة (٢) والبالغ (٤.٢٦) على حرص المحاسبين القانونيين على تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية، حيث يساعد تطبيق تقنية التدقيق باستخدام الكمبيوتر في اختبار تفاصيل الصفقات والأرصدة بشكل أشمل، كما يساعد تطبيق تقنية التنقيب عن البيانات في البحث عن روابط منطقية بين البيانات التي يتم اكتشافها، ويدلّ الإنحراف المعياري للفقرتين(٠.٤٤٥) و(٠.٥٩٤) على وجود اتفاق وإنسجام بين الأفراد المجيبين حول هاتين الفقرتين.
- يشير الوسط الحسابي للفقرة ذات الرتبة (١٩) والبالغ (٣.٥٥) إلى نقص القناعة لدى المحاسبين القانونيين بأهمية التحقق من فواتير البيع، لاسِيَما الصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة أو الزميلة، ولعلّ سبب ذلك عدم ضرورة وجود شركات تابعة أو زميلة أو عدم وجود صفقات منفذة معها في كثير من الأحيان.

وبشكل عام، فقد بلغ الوسط الحسابي لإجمالي الفقرات المتعلقة بقياس مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية من قبل المحاسبين القانونيين عند تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية (٣.٩٨)، مما يدلّ على تأثيرها بدرجة مرتفعة. ويعود ذلك (من وجهة نظر الباحثة) إلى أنّ استشعار المحاسب القانوني لضرورة بذل العناية المهنية اللازمة والحرص على سير عملية التدقيق والتخطيط لها بطريقة فاعلة، وخشيته من إبداء رأي غير ملائم حول صحة البيانات المالية، يستوجب عليه القيام بكافة

الاجراءات واستخدام كافة التقنيات بما فيها تقنيات المحاسبة الجنائية لا سيما تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر وتقنية التنقيب عن البيانات. ويدلّ الإنحراف المعياري البالغ (٠.٦٥١) على وجود اتفاق وإنسجام بين الأفراد المجيبين حول فقرات هذا البعد بشكل عام.

ولإختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t–test) لعينة واحدة باستخدام قيمة مرجعية تمثل متوسط درجات مقياس ليكرت والبالغة (٣)، ويبيّن الجدول رقم (٥) نتائج إختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (٥)

نتيجة اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار "t" لعينة واحدة

البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
لا يوجد تطبيق كبير لتقنيات المحاسبة الجنائية من قبل المحاسبين القانونيين عند تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية	٣.٩٨	٠.٦٥١	٣٧.٣٤	١.٩٨	١٠٩	٠.٠٠٠	رفض

استناداً إلى النتائج الواردة في الجدول السابق يتبين لنا أن قيمة t المحسوبة والبالغة (٣٧.٣٤) أعلى من قيمتها الجدولية، وأن مستوى الدلالة (α) أقل من (٠.٠٥)، مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي أن هناك تطبيق كبير لتقنيات المحاسبة الجنائية من قبل المحاسبين القانونيين عند تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (شعبان، ٢٠١٦) ونتائج دراسة (الشحادة والردايدة، ٢٠١٢).

اختبار الفرضية الثانية:

H02: لا يؤثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين.

يوضّح الجدول رقم (٦) المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية ومستوى الأهمية والرتبة للفقرات المتعلقة بقياس تأثير تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين.

جدول رقم (٦)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الأهمية والرتبة للفقرات المتعلقة بقياس تأثير تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة

	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهمية
اعتمادا على خبرتكم في مجال التدقيق، فإنّ تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية يسهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة من خلال:					
٢٧.	إنجاز الأعمال المحاسبية وأعمال التدقيق بتكاليف أقل؛ ممَّا يُسْهِم في توجيه بقية التكاليف نحو التأكد من عدم وجود ممارسات لإدارة الأرباح.	٣.٤١	٠.٧٣٣	٢٣	متوسط
٢٨.	إنجاز الأعمال المحاسبية وأعمال التدقيق بوقت أقل. ممَّا يُسْهِم في توفير الوقت اللازم للتأكد من خُلُوِّ البيانات من ممارسات إدارة الأرباح.	٣.٥٦	٠.٨١٠	٢٢	متوسط
٢٩.	تحديد أوجه التضارب والتقلُّبات الكبيرة في العمليات المالية.	٣.٦٩	٠.٩٩٠	٢٠	مرتفع
٣٠.	أخذ عيِّنات أكثر شمولية لاستخراج البيانات واختبارها عند القيام بعملية التدقيق.	٤.٤١	٠.٦٣٦	١	مرتفع
٣١.	العمل على إعادة إجراء عمليات الاحتساب للتأكد من دقة النظم المحاسبية.	٣.٩٨	٠.٧٢١	١٦	مرتفع
٣٢.	سرعة الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في القوائم المالية والحدِّ منها قبل تفاقمها.	٤.٢٩	٠.٧٨٦	٣	مرتفع
٣٣.	التأكد من الالتزام التام بالقوانين والتشريعات المعمول بها والخاضعة لها الشركة.	٤.٠١	٠.٧٥٢	١٣	مرتفع
٣٤.	التأكد من تقييم ومراجعة السياسات المحاسبية المتَّبعة من قِبَل الشركة بشكل دوري.	٤.٠٤	٠.٩٤٢	١١	مرتفع
٣٥.	التأكد من حيادية وخبرة اللجان المختصة	٤.١٤	٠.٩٦٣	٤	مرتفع

	بتقدير المخصصات في الشركة.				
٣٦.	إتاحة الفرصة لتدقيق الملفات والمعاملات الإلكترونية.	٤.٠٨	٠.٩٣٨	٦	مرتفع
٣٧.	التأكد من خبرة القائمين على التدقيق الداخلي ومدى قدرتهم على تحمل مسؤولياتهم.	٤.٠٧	٠.٨٨٨	٨	مرتفع
٣٨.	مساعدة المدقق في فحص جميع صفقات الشركة.	٣.٧٧	٠.٨٣١	١٩	مرتفع
٣٩.	فحص نظام الرقابة الداخلية والتأكد من سلامته وفعاليته.	٤.٠٥	٠.٨٧٨	٩	مرتفع
٤٠.	التنقيب عن أكبر كمية ممكنة من البيانات بحثًا عن معلومات جديدة خَفِيَّة أو غير متوقَّعة.	٤.٣٦	٠.٦٣٨	٢	مرتفع
٤١.	مراعاة أثر توافر عُنْصُرَي المرونة والاختيارية في المعايير المحاسبية الدولية المرتبطة ببدائل القياس والتقدير والإفصاح المحاسبي على إعداد القوائم المالية.	٣.٩٦	٠.٨٥٣	١٧	مرتفع
٤٢.	البحث عن اتجاهات أو اختلافات بين البيانات التي يتم اكتشافها.	٤.٠٢	٠.٨٩٠	١٢	مرتفع
٤٣.	استخدام نماذج التنبؤ لتقدير النواتج التي ينبغي الحصول عليها عن قِيَم جديدة.	٣.٠٧	٠.٩٤٤	٢٤	متوسط
٤٤.	تحديد البنود التي تَحِيد عن المعيار أو القاعدة التي تحكمها.	٣.٨٦	٠.٧٩٨	١٨	مرتفع
٤٥.	تحديد البنود التي تُمثِّل قِيَمًا شاذَّة وتحتاج للمزيد من التقصي حولها.	٣.٩٩	٠.٧٧٨	١٥	مرتفع
٤٦.	توسيع نطاق اختبار تفاصيل الصفقات والأرصدة.	٤.٠٨	٠.٧٧٠	٥	مرتفع
٤٧.	زيادة فرص اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح التي يمكن أنْ تكون للادارة العليا في الشركة مساهمة فيها.	٤.٠٥	٠.٩٩٧	١٠	مرتفع

٤٨.	التأكد من الالتزام التام بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.	٤.٠٠	٠.٨٦٢	١٤	مرتفع
٤٩.	تزويد المدقق بأدوات إضافية تساعد في تحديد حالات وجود إدارة أرباح في البيانات المالية.	٤.٠٨	٠.٩٥١	٧	مرتفع
٥٠.	الكشف عن قدرة الشركة على الاستمرارية والنمو ومواكبة التطور.	٣.٦٣	٠.٧٩٨	٢١	متوسط
المتوسط الحسابي للفقرات (٢٧-٥٠) مجتمعة		**٤.٠٣**	**٠.٥٤٩**	-	**مرتفع**

استناداً إلى النتائج الواردة في الجدول السابق يتبيّن ما يلي:

- يدلّ ارتفاع الوسط الحسابي للفقرة ذات الرتبة (١) والبالغ (٤.٤١) وللفقرة ذات الرتبة (٢) والبالغ (٤.٣٦) على ارتفاع قناعة المحاسبين القانونيين بأثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، حيث يسهم تطبيق تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر في أخذ عيِّنات أكثر شمولية لاستخراج البيانات واختبارها عند القيام بعملية التدقيق مما يساعد في الكشف عن وجود ممارسات لادارة الأرباح وبالتالي الحد منها، كما يسهم تطبيق تقنية التنقيب عن البيانات في التنقيب عن أكبر كمية ممكنة من البيانات بحثاً عن معلومات جديدة خَفِيَّة أو غير متوقَّعة مما يساعد في الكشف عن وجود ممارسات لادارة الأرباح وبالتالي الحد منها، ويدلّ الإنحراف المعياري للفقرتين(٠.٦٣٦) و(٠.٦٣٨ على وجود اتفاق وإنسجام بين الأفراد المجيبين حول هاتين الفقرتين.
- يشير الوسط الحسابي للفقرة ذات الرتبة (٢٤) والبالغ (٣.٠٧) إلى قيام المحاسبين القانونيين بالاستفادة بشكل متوسط من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها وذلك من خلال استخدام نماذج التنبؤ لتقدير النواتج التي ينبغي الحصول عليها عن قِيَم جديدة.

وبشكل عام، فقد بلغ الوسط الحسابي لإجمالي الفقرات المتعلقة بقياس مدى تأثير تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين (٤.٠٣)، مما يدلّ على تأثيرها بدرجة مرتفعة. ويعود ذلك (من وجهة نظر الباحثة) إلى أن الشك المهني الذي يتولد لدى المحاسب القانوني بسبب استشعاره بوجود ممارسات لادارة الأرباح يجعله يستخدم كافة التقنيات المتاحة بما فيها تقنيات المحاسبة الجنائية لتعزيز قناعاته بالوصول إلى الحكم الملائم والقيام بمهمته بطريقة مثلى. ويدلّ الإنحراف المعياري البالغ (٠.٥٤٩) على وجود اتفاق وإنسجام بين الأفراد المجيبين حول فقرات هذا البعد بشكل عام.

ولإختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t–test) لعينة واحدة باستخدام قيمة مرجعية تمثل متوسط درجات مقياس ليكرت والبالغة (٣)، ويبيّن الجدول رقم (٧) نتائج إختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (٧)

نتيجة اختبار الفرضية الثانية باستخدام اختبار "t" لعينة واحدة

الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
لا يؤثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين	٤.٠٣	٠.٥٤٩	٢٢.٣١	١.٩٨	١٠٩	٠.٠٠١	رفض

استناداً إلى النتائج الواردة في الجدول السابق يتبين لنا أن قيمة t المحسوبة والبالغة (٢٢.٣١) أعلى من قيمتها الجدولية، وأن مستوى الدلالة (α) أقل من (٠.٠٥)، مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي أن هناك تأثير لتطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات

إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (البقاعين، ٢٠١٥) ونتائج دراسة (برغل، ٢٠١٥) ونتائج دراسة (Al-Mousawi and al-Thuneibat, 2011).

اختبار الفرضية الثالثة:

H03: لا توجد معوقات تحدّ من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحدّ منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين.

يوضّح الجدول رقم (٨) المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية ومستوى الأهمية والرتبة للفقرات المتعلقة بقياس وجود معوقات تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة من وجهة نظر المحاسبين القانونيين.

جدول رقم (٨)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الأهمية والرتبة للفقرات المتعلقة بقياس وجود معوقات تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية

	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهمية
	اعتمادا على خبرتكم في مجال التدقيق، فإنّ من المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية ما يلي:				
٥١.	عدم إدراك إدارات الشركات أهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحدِّ منها في القوائم المالية.	٣.٠١	٠.٧٥٠	١	متوسط
٥٢.	حرص بعض إدارات الشركات إلى اللجوء إلى تجميل الدخل وإدارة الأرباح لتحقيق منافع خاصة على حساب المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية.	٢.٢٦	٠.٨٧٧	٧	منخفض

٥٣.	عدم رغبة إدارات الشركات بتوفير وسائل الحماية اللازمة التي يتطلبها تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.	٢.٢١	٠.٨١٥	٩	منخفض
٥٤.	عدم إيلاء المحاسبة الجنائيَّة وتقنياتها الاهتمام الكافي في مناهج التعليم المحاسبي والخُطط الدراسية في الجامعات الأردنية.	٢.٠٥	٠.٩٩٩	١٥	منخفض
٥٥.	عدم توفير إدارات الشركات النُّظُم والضوابط الداخلية التي من شأنها تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.	٢.٥٦	٠.٩٧٣	٣	متوسط
٥٦.	قلة اهتمام الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق بتوعية إدارات الشركات ومالكيها بأهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة ودورها في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.	٢.٥٧	١.٠٢٠	٢	متوسط
٥٧.	عدم اقتناع إدارات الشركات بأهمية (بضرورة) الاستعانة بالمحاسب الجنائي لمنع حدوث ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية واكتشافها والحدِّ منها.	٢.٣٦	٠.٩٩٤	٦	متوسط
٥٨.	عدم اطِّلاع المحاسبين في الشركات على تقنيات المحاسبة الجنائيَّة ومواكبتهم للمستجدات في مجالات تطبيقها.	٢.٤٤	٠.٩٧٣	٤	متوسط
٥٩.	عدم اقتناع إدارات الشركات بإسهام المحاسب الجنائي في اكتشاف مواطن الخلل في أنظمة الرقابة الداخلية التي تُتيح الفرصة لوجود ممارسات لإدارة الأرباح في القوائم المالية.	٢.٣٨	١.٠٣٥	٥	متوسط

٦٠.	نقص الخبرة الكافية لدى إدارات الشركات بتقنيات المحاسبة الجنائيَّة.	٢.١٠	٠.٧٢٩	١٣	منخفض
٦١.	عدم توافر المحاسبين المتخصصين بتنفيذ تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.	٢.١٨	٠.٧٧٦	١٠	منخفض
٦٢.	محدودية الدورات التدريبية المتخصصة بتقنيات المحاسبة الجنائيَّة للمحاسبين والمديرين الماليين العاملين في الشركات.	٢.١٧	٠.٧٣٥	١١	منخفض
٦٣.	ارتفاع تكاليف تعيين (الاستعانة) المحاسبين المتخصصين في تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.	٢.٢٢	٠.٧٩٢	٨	منخفض
٦٤.	وجود تضارب بين المصالح الشخصية لبعض إدارات الشركات وتطبيق سياسة جذب العاملين ذوي الأخلاق الجيدة والذين لديهم المعرفة الكافية في تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.	٢.١٤	٠.٨٧٣	١٢	منخفض
٦٥.	اعتقاد بعض إدارات الشركات أنَّ مسؤولية اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح تقع على عاتق مدقق الحسابات الخارجي، وبالتالي عدم حاجة الشركة لوجود محاسبين متخصصين في تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.	٢.٠٨	٠.٩٦٠	١٤	منخفض
المتوسط الحسابي للفقرات (٥١-٦٥) مجتمعة		**٢.٣١**	**٠.٧٣٦**	-	**منخفض**

استناداً إلى النتائج الواردة في الجدول السابق يتبيّن ما يلي:

- يدلّ الوسط الحسابي للفقرة ذات الرتبة (١) والبالغ (٣.٠١) على أنّ أكثر المعوقات التي قد تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من قبل المحاسب القانوني هو عدم إدراك إدارات الشركات أهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحدّ منها في القوائم المالية، ورغم أنّ هذا البند حقق أعلى وسط حسابي غير أنّ مستوى الأهمية للبند كانت

متوسطة، ويدلّ الإنحراف المعياري للفقرة (٠.٧٥٠) على وجود اتفاق وإنسجام بين الأفراد المجيبين حول عدم جوهرية هذا المعوق.

- يشير الوسط الحسابي للفقرة ذات الرتبة (١٥) والبالغ (٢.٠٠٥) إلى قناعة المحاسبين القانونيين بإيلاء المحاسبة الجنائيَّة وتقنياتها الاهتمام الكافي في مناهج التعليم المحاسبي والخُطط الدراسية في الجامعات الأردنية. ولعلّ سبب ذلك أن تقنيات المحاسبة الجنائية يتم تدريسها في مواد التدقيق حتى لو لم تكن الخطط الدراسية تشتمل على مادة مستقلة تحمل إسم المحاسبة الجنائية.

وبشكل عام، فقد بلغ الوسط الحسابي لإجمالي الفقرات المتعلقة بقياس وجود معوقات تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من قبل المحاسبين القانونيين (٢.٣١)، مما يدلّ على تأثيرها بدرجة منخفضة. ويدلّ الإنحراف المعياري البالغ (٠.٧٣٦) على وجود اتفاق وإنسجام بين الأفراد المجيبين حول فقرات هذا البعد بشكل عام.

ولإختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t–test) لعينة واحدة باستخدام قيمة مرجعية تمثل متوسط درجات مقياس ليكرت والبالغة (٣)، ويبيّن الجدول رقم (٩) نتائج إختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (٩)

نتيجة اختبار الفرضية الثالثة باستخدام اختبار "t" لعينة واحدة

الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
لا توجد معوقات تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية	٢.٣١	٠.٧٣٦	١٧.٣٢	١.٩٨	١٠٩	٠.٠٠٣	رفض

استناداً إلى النتائج الواردة في الجدول السابق يتبين لنا أن قيمة t المحسوبة والبالغة (١٧.٣٢) أعلى من قيمتها الجدولية، وأن مستوى الدلالة (α) أقل من (٠.٠٥)، مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي أنّه توجد معوقات تحدّ من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحدّ منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، غير أنّ تأثير هذه المعوقات منخفض وليس ذي قيمة جوهرية. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (أبو حشيش، ٢٠١٣) ونتائج دراسة (الحوري، ٢٠١٣).

وتنسجم هذه النتيجة مع نتيجة اختبار الفرضيتين الأولى والثانية من فرضيات الدراسة، حيث تبين أنّ تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية من قبل المحاسبين القانونيين الأردنيين مرتفعا، كما تبين أنّ قناعة المحاسبين القانونيين في تأثير تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها كانت مرتفعة، وبالتالي فإنّ وجود معوقات تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية له تأثير منخفض.

نتائج الدراسة

استنادا إلى نتائج تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها، خلصت الباحثة إلى النتائج التالية:

١. تبيّن وجود تطبيق مرتفع لتقنيات المحاسبة الجنائية (المتمثلة في تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر وتقنية التنقيب عن البيانات) من قبل المحاسبين القانونيين الأردنيين عند قيامهم بمهامهم التدقيقية.

٢. يفيد المحاسب القانوني من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في جوانب عدة، منها: اختبار تفاصيل الصفقات والأرصدة بشكل أشمل، البحث عن روابط منطقية بين البيانات التي يتم اكتشافها، زيادة دقة الرقابة على المخزون واكتشاف التلاعب فيه، معرفة مواطن القوة أو القصور في نظام الرقابة الداخلية في الشركة، مقارنة القوائم المالية للشركة مع قوائمها للسنوات السابقة ومدى وجود تناسق بينها، تحليل الاختلافات واستخراج التباين بين البيانات.

٣. تؤثر تقنيات المحاسبة الجنائية بشكل مرتفع في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين.

٤. تسهم تقنيات المحاسبة الجنائية في مساعدة مدقق الحسابات في اكتشاف وجود ممارسات لادارة الأرباح من عدة جوانب، منها: أخذ عيِّنات أكثر شمولية لاستخراج البيانات واختبارها عند القيام بعملية التدقيق، التنقيب عن أكبر كمية ممكنة من البيانات بحثًا عن معلومات جديدة خَفِيَّة أو غير متوقَّعة، سرعة الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في القوائم المالية والحدِّ منها قبل تفاقمها، توسيع نطاق اختبار تفاصيل الصفقات والأرصدة، إتاحة الفرصة لتدقيق الملفات والمعاملات الإلكترونية، البحث عن اتجاهات أو اختلافات بين البيانات التي يتم اكتشافها، تحديد البنود التي تُمثِّل قِيَمًا شاذَّة وتحتاج للمزيد من التقصي حولها.

٥. هناك بعض المعوقات التي قد تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وإن كانت هذه المعوقات ذات تأثير منخفض من وجهة نظر المحاسبين القانونيين.

٦. يرى المحاسبون القانونيون أنّ أكبر المعوقات التي قد تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية عدم إدراك إدارات الشركات أهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحدِّ منها في القوائم المالية، يليها في ذلك قلة اهتمام الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق بتوعية إدارات الشركات ومالكيها بأهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة ودورها في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل اليها، فإنّ الباحثة توصي بما يلي:

١. تعزيز قيام المحاسبين القانونيين بتطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية والافادة منها في العملية التدقيقية (لا سيما تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر وتقنية التنقيب عن البيانات)، وذلك من خلال البحث عن روابط منطقية بين البيانات التي يتم اكتشافها، وتحليل الاختلافات واستخراج التباين بين البيانات.

٢. تعزيز إدراك أهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية لدى المحاسبين القانونيين للمساهمة في تنفيذ الخدمات المهنية المطلوبة بشكل فعال، لاسيما في مجال الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

٣. الإفادة من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية وذلك من خلال: التنقيب عن أكبر كمية ممكنة من البيانات بحثًا عن معلومات جديدة خَفِيَّة أو غير متوقَّعة، إتاحة الفرصة لتدقيق الملفات والمعاملات الإلكترونية، تحديد البنود التي تُمثِّل قِيَمًا شاذَّة وتحتاج للمزيد من التقصي حولها.

٤. العمل على الحد من تأثير أية معوقات تواجه تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية من قبل المحاسبين القانونيين بهدف الاطمئنان إلى بذل العناية المهنية الفائقة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد كمية ونوعية الأدلة والاختبارات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق للحصول على تأكيدات معقولة بأنّ البيانات المالية تخلو من التحريفات الجوهرية أو أية ممارسات لإدارة الأرباح.

٥. ضرورة تضافر جهود الجهات المعنية بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق (بما فيها جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين) لعقد المزيد من الندوات والمحاضرات والمؤتمرات وورش العمل والدورات التدريبية حول سبل تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية والإفادة منها في حالة إكتشاف المحاسب القانوني لمؤشرات تدلّ على احتمالية وجود ممارسات لإدارة الأرباح.

٦. إجراء المزيد من الدراسات حول أهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية وأثرها في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وانعكاساتها على أداء المحاسبين القانونيين في المراحل المختلفة للعملية التدقيقية.

مراجع الدراسة

الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٠، *إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة*، الجزء الأول، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

الامامي، خالد وليد، دور استخدام التدقيق الإلكتروني في تحسين كفاءة وفاعلية عملية التدقيق في الأردن:دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، ٢٠١٣، جامعة العلوم التطبيقية، عمان، الأردن.

البارودي، شريف محمد، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمركز المالي بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، ٢٠٠٢، المجلد (١)، العدد (١)، ١٣-٣٣، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

برغل، لينا مصطفى، *دور المحاسبة الجنائية وحوكمة الشركات والعلاقة التكاملية بينهما في الحد من الفساد المالي والاداري في الشركات المساهمة العامة الأردنية*، رسالة ماجستير،٢٠١٥ ، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

البقاعين، نسرين عصام، *أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن عمليات الاحتيال والغش في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية*، رسالة ماجستير،٢٠١٥ ،قسم المحاسبة، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن.

الجبوري، نصيف والخالدي، صلاح، دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي، *مجلة العلوم الاقتصادية والادارية*، ٢٠١٣ ، المجلد (١٩)، العدد (٧٠)، ٤٥٧ – ٤٧٣، بغداد، العراق.

الجليلي، مقداد أحمد، المحاسبة الجنائية وإمكانية تطبيقها في العراق، *مجلة تنمية الرافدين*، ٢٠١٢، المجلد (٣٤)، العدد (١٠٧)، ٩ – ٢١، الموصل، العراق.

جربوع، يوسف محمود وشاهين، علي عبد الله، العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل: دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، *مجلة الجامعة الإسلامية*،٢٠١١، المجلد (١٧)، العدد (٣)، ١٨ – ٤١، غزة، فلسطين.

أبو حشيش، هشام، *دور المحاسب الجنائي في الحد من ممارسات الفساد المالي*، المؤتمر العلمي المهني الدولي العاشر،٢٠١٣ ، عمان، الأردن.

حمد، محمد والنجيب، اسماعيل، بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية بالتطبيق على المنطقة الصناعية في الخرطوم البحري، *مجلة العلوم الاقتصادية*،٢٠١٥ ،المجلد (١٦)، العدد (١)، ١٤١ – ١٥٩، الخرطوم، السودان.

الحوري، فراس علي، *أثر جودة التدقيق على إدارة الأرباح: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان*، رسالة ماجستير،٢٠١٣، قسم المحاسبة، جامعة اليرموك، اربد، الأردن.

الخالدي، ناهض نمر، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية: دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة، *مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات*، ٢٠١٤ ،العدد السادس ٩ – ٥٠، جامعة فلسطين، غزة، فلسطين.

الداعور، جبر إبراهيم وعابد، محمد نواف، أثر السياسات المحاسبية لادارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مجلة الجامعة الاسلامية: سلسلة الدراسات الانسانية،٢٠٠٩، المجلد (١٧)، العدد (١)، ٨٠٩–٨٤٥، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.

دحدوح، حسين أحمد، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*،٢٠٠٦ ،المجلد ٢٢ ، العدد الأول، ١٧٣ – ٢١٢، جامعة دمشق، دمشق.

الذنيبات، علي عبد القادر، *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق*، الطبعة الرابعة، ٢٠١٢ ،المكتبة الوطنية، عمان، الأردن.

زلوم، نضال والعبادي، هيثم وهاشم فراس، دعم الرأي المهني للمدقق باستخدام تقنيات البحث عن البيانات في التنبؤ بوجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، ٢٠١٤، المجلد (١٠)، العدد (٢)، ٢٥٥–٢٦٠ ،الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

السيسي، نجوى أحمد، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، ٢٠٠٦، المجلد (٥)، العدد الأول، ٣٣ – ٨٤، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

شتيوي، أيمن أحمد، دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المصرية، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*،٢٠٠٩ ، العدد الأول، ١ – ٥٣، كلية التجارة، جامعة طنطا، طنطا، مصر.

الشحادة، عبد الرزاق والردايدة، خالد، ٢٠١٢، *تقنيات التنقيب عن البيانات وأهميتها في إدارة العمليات المصرفية والمحاسبية في البنوك الأردنية*، بحث مُقدَّم للمؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر (ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن.

الشحنة، رزق أبو زيد، *تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية*، الطبعة الأولى ٢٠١٥، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

شعبان، إنعام عثمان، *مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية من وجهة نظر مدققي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل ونقابة المحاسبين بقطاع غزة*، رسالة ماجستير،٢٠١٦، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.

أبو عجيلة، عماد وعلام، حمدان، ٢٠٠٩، *أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح: دليل من الأردن*، ورقة عمل مقدمة في الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.

القثامي، فواز بن سفير، *إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة السعودية: دراسة تطبيقية*، رسالة ماجستير،٢٠١٠، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والادارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية.

قنديل، ربا إبراهيم، *المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة الجنائية: دراسة ميدانية*، رسالة ماجستير،٢٠١٤، قسم المحاسبة، جامعة جدارا، إربد، الأردن.

الكبيسي، عبد الستار عبد الجبار، دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة الجنائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب الجنائي في الأردن، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، ٢٠١٦، المجلد (١٢)، العدد (١)، ١-٢٩ ، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

كردوري، سهام، *دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات: دراسة حالة مركب تكرير الملح لولاية بسكرة*، أطروحة دكتوراه،٢٠١٥، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

الكندري، طلال، *درجة ممارسة الادارة في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على ربحية تلك الشركات*، رسالة ماجستير،٢٠١٢، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

مبارك، إبراهيم، ٢٠٠٩، *جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على البيئة السعودية*، موسوعة الاقتصاد والتمويل الاسلامي، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية.

المومني، محمد، *تحليل وتقييم ممارسات الادارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لادارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها*، أطروحة دكتوراه،٢٠٠٦ ، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.

النجداوي، أكرم والقضاة، ليث، *الاتجاهات الحديثة في علم تدقيق الحسابات*، الطبعة الأولى،٢٠١١ مؤسسة تسنيم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

Abed, Suzan; Al-Attar, Ali and Suwaidan, Mishiel, 2012, Corporate Governance andEarnings Management: Jordanian Evidence, *International Business Research*, Vol. 5, No. 1, pp. 216-225.

Ajinkya, B.; Bhojraj, S. and Sengupta, P., 2003, The Association between Outside Directors, Institutional Investors and the Properties of Management Earnings Forecasts, *Journal of Accounting Research*, Vol. 43, No. 3, pp. 343-376.

Al-Mousawi, Reem, and Al-Thuneibat, Ali, 2011, The Effect of Audit Quality on the Earnings Management Activities, *Dirasat: Administrative Sciences*, Vol. 38, No. 2, pp. 614-628.

Amat, O.; Blake, J. and Dowds, J., 1998, The Ethics of Creative Accounting In: Gowthorpe, C., and Blake, J., *Ethical issues in accounting* (pp. 25-40), Routledge, London.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2005, *Private Company Financial Reporting Taskforce Report*, New York, Available at: www.aicpa.org.

Arens, A. A., Elder, J. R. and Beasley, S. M., 2014, *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 15th ed., Prentice Hall.

Arokiasamy L. and Cristal, Lee S., 2009, Forensic Accounting: Public acceptance towards occurrence of Fraud detection, *International Journal of Business and Management*, Vol. 4, No. 4, pp. 145-160.

Banarescu, Adrian, 2015, Detecting and Preventing Fraud with Data Analytics, *Procedia Economics and Finance*, Vol. 32, No. 1, pp. 1827-1836.

Beatty, A.; Ramesh, K. and Weber, J., 2002, The importance of accounting changes in debt contracts: The cost of flexibility in covenant calculations, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 33, No. 3, pp. 205-227.

Blessing, Ijeoma, 2015, Empirical Analysis on the use of Forensic Accounting Techniques in Curbing Creative Accounting, *International Journal of Economics, Commerce and Management*, Vol. III, No. 1, pp. 1-15.

Bressler, L., 2012, The Roleof Forensic Accountants in Fraud Investigations: Importance of Attorney and Judge`s Perceptions, *Journal of Finance and Accountancy*, Vol. 9, No. 1, pp. 64-72.

Chen, Hanwen; Chen, Jeff; Zeyun, Lobo; Gerald, J., and Wang, Yanyan, 2011, Effect of Audit Quality on Earnings Management and Cost of Equity Capital: Evidence from China, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 28, No. 3, pp. 892-925.

Crumbley, D. L., 2003, Forensic Accounting: Older Than You Think, *Journal of Forensic Accounting*, Vol. 2, No. 2, pp. 181-202.

Davidson, S.; Stickney, C. and Weil, R., 1987, *Accounting: The language of business*, 7th ed., Thomas Horton and Daughter, Sun Lakes Arizona, USA.

Davin, T., 2001, *The line between managed earnings and fraud*, Available at: http://papers.ssrn.com, 23/1/2017.

Dhar, P. and Sarkar, A., 2010, Forensic Accounting: An Accountant`svision, *Journal of the Department of Commerce with Farm Management*, Vidyasagar University, Vol. 15, No. 2, pp. 93-104.

Dye, R., 1988, Earnings Management in an overlaPPing Model, *Journal of Accounting Research*, Vol. 26, No. 2, PP. 195-235.

Gaa, J., and Dunmore, P., 2007, The Ethics of Earnings Management, *Chartered Accountants Journal*, pp. 80-82.

Golden, Thomas W.; Skalak, Steven L. and Clayton, Mona M., 2006, *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, 1st ed., John Wiley & Sons Inc., New Jersy, USA.

Grippo, Frank, 2003, *Introduction to Forensic Accounting*, The National Public Accountant, USA.

Guidara, Rihab and Boujelbene, Younes, 2014, Earnings Management around Research and Development Manipulation, *International Journal of Academic Research in accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 4, No. 2, pp. 26-37.

Healy, P. M. and Wahlen, J. M., 1999, A Review of the EarningsManagement Literature and its Implications for Standard Setting, *Accounting Horizons*, Vol. 13, No. 4, pp. 365-383.

Hopwood, William S., 2008, *Forensic Accounting*, 2nd ed., McGraw-Hill, New York, USA.

Institute of Chartered Accountants of India (ICAI), 2006, Discovering Fraud in Forensic Accounting using Data Mining Techniques, *International Journal of Computer Applications*, Vol. 54, No. 12, pp. 37-47.

Kirkos, Efstathios; Charalambos, Spathis and Yannis, Manolopoulos, 2007, Data Mining Techniques for the Detection of Fraudulent Financial Statements, *Journal of Expert System with Applications*, Vol. 32, No. 4, pp. 995-1003.

Magrath, L. and Weld, L. G., 2002, Abusive Earnings Management and Early Warnings Signs, *The CPA Journal*, Available at: http://www.nysscpa.org/cpajournal/2002/0802/features/f085002.htm, 2/1/2017.

Martin, G. A., 2009, Data Mining Enable Organizationsto Gather Greater Intelligence, *International Auditing; Accounting & Tax Periodicals*, Vol. 24, No. 2, pp. 1-17.

Mehmet, Memis, and Emin, Cetenak, 2012, Earnings Management, Audit Quality and Legal Environment: An International Comparison, *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol. 2, No. 4, pp. 460-469.

Michael, D.; Akers, D. and Jodi, B, 2007, Earnings Management and its Implication, *The CPA Journal*, Available at: www.highbeam.com/doc., 21/1/2017.

Mohammed, Shanikat and Ashfaq, Khan, 2013, Culture-Specific Forensic Accounting Conceptual Framework: Skills Set Theoretical Analysis, *International Journal of Business and Management*, Vol. 8, No. 15, pp. 112-123.

Okoye, E. I. and Gbegi, D. O., 2013, Forensic Accounting: A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector: A Study of Selected Ministries in Kogi State, *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, Vol. 3, No. 4, pp. 1-19.

Okunbor, J. A. and Obaretin, O., 2010, Effectiveness of the Application of Forensic Accounting Services in Nigeria Organisations, *AAU Journal of Management Sciences*, Vol. 1,No. 1, pp. 171-184.

Onuorah, Anastasia Chi-Chi and Appah, Ebimobowei, 2012, Fraudulent Activities and Forensic Accounting Services of Banks in Port Harcourt, Nigeria, *Asian Journal of Business Management*, Vol. 4, No. 2, pp. 124-129.

Owolabi, S. A.; Dada, S. O. and Olaoye, S. A., 2013, Application of Forensic Accounting Techniques in Effective Investigation and Detection of Embezzlement to Combat Corruption in Nigeria, *Unique Journal of Business Management Research*, Vol. 1,No. 4, pp. 65-70.

Oyedokun, Godwin, 2015, *Forensic Investigation and Forensic Audit Methodology in a Computerized Work Environment*, The Chartered Institute of Taxation of Nigeria.

Palshikar, G. K., 2002, The Hidden Truth-Frauds and Their Control: A Critical Application for Business Intelligence, *Intelligent Enterprise*, Vol. 5, No. 9, pp. 46-51.

Rosenfield, Paul, 2000, *What Drives Earnings Management?*, Available at: http://www.aicpa.org/pubs/jofa/oct2000/opinion.Htm, 12/1/2017.

Sekaran, Uma and Bougie, Roger, 2015, *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach*, 6th ed., John Wiley & Sons.

Sigel, Joel and Jaek, Shim, 2006, *Accounting Hand Book*, Barron`s Educational Series, 4th ed., USA.

Simmi, Bagga and Singh, G. N., 2011, Comparison of Data Mining and Auditing Tools, *International Journal of Computer Sciences and Communication*, Vol. 2, No. 1, pp. 275-277.

Singleton, Tommie; Singleton, Aaron; Bologna, Jack and Lindquist, Robert, 2010, *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, 4th ed., John Wiley & Sons Inc., New Jersy, USA.

Telpner, Zeph and Mostek, Michael, 2003, *Expert Witnessing In Forensic Accounting: A Handbook For Lawyers*, Free-Ebook.net, Available at: www.acudisba.ru/vihogar.pdf, 15/1/2017.

Thoopsamut, Wiwanya, and Jaikengkit, Aim-orn, 2009, Audit Committee Characteristics, Audit Firm Size and Quarterly Earnings Management in Thailand, *Oxford Journal*, Vol. 8, Issue 1, pp. 3-12.

United Nation, *Annual Reports*, 2012, Available at: http://www.nuqudy.com, 24/1/2017.

Zachariah, Peter; Masoyi, Aliyu Dadi; Ernest, Ebong Inyang and Gabriel, Abba Ogere, 2014,Application of Forensic Auditing in Reducing Fraud Cases in Nigeria Money Deposit Banks, *Accounting and Auditing Journal*, Vol. 14, No. 3, pp. 14-22.

Zadeh, Hassan and Ramazani, Morteza, 2012, Accountant`s Preception of Forensic Accounting: Case Study of Iran, *Global Journal of Management and Business Research*, Vol. 12, No. 6, pp. 6-10.

ملاحق الدراسة

ملحق رقم (١)

قائمة بأسماء محكمي الإستبانة

الرقم	الاسم	الرتبة العلمية	مكان العمل
١	د. إبراهيم منصور	أستاذ مشارك	الجامعة الهاشمية
٢	د. محمود نصار	أستاذ مشارك	جامعة العلوم التطبيقية
٣	د. أسامة منصور	أستاذ مشارك	جامعة العلوم التطبيقية
٤	دة. لينا وراد	أستاذ مشارك	جامعة العلوم التطبيقية
٥	د. فادي الشياب	أستاذ مساعد	الجامعة الهاشمية
٦	د. وليد مساعدة	أستاذ مساعد	الجامعة الهاشمية
٧	د. محمد الحدب	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
٨	د. محمد الحايك	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت

ملحق رقم (٢)

الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم



الجامعة الهاشمية
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

السادة المحاسبين القانونيين والعاملين في مكاتب التدقيق الاكارم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، وبعد ...

تقوم الباحثة بإعداد دراسة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان: "أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين".

ونظراً لما تتمتعون به من خبرة علمية وعملية، أرجو منكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبانة، بما عهد عنكم من مراعاة الدقة وإعطاء الاستبانة الوقت والاهتمام اللازمين، من أجل التوصل إلى نتائج دقيقة ومفيدة لتحقيق أهداف الدراسة والخروج بتوصيات ملائمة لوضع الحلول المناسبة. علماً بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط وأعدكم بتزويدكم بنتائج هذه الدراسة إن رغبتم في ذلك عن طريق البريد الإلكتروني الذي ستزودوني به.

شاكرةً لكم حُسن تعاونكم،،،

الباحثة
منى علي حسن عبد الله

بريدكم الإلكتروني لتزويدكم بنتائج الدراسة (اختياري): ....

الجزء الأول: البيانات الديموغرافية للأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة:-

يرجى التكرم بوضع اشارة (✓) عند بديل الإجابة المناسب:

١ ـ العمر:

☐ أقل من ٢٥ سنة
☐ من ٢٥ سنة ـ أقل من ٣٥ سنة
☐ من ٣٥ سنة ـ أقل من ٤٥ سنة
☐ ٤٥ سنة فأكثر

٢ ـ المستوى التعليمي:

☐ دبلوم متوسط فما دون
☐ بكالوريوس
☐ ماجستير
☐ دكتوراه
☐ أخرى (يرجى ذكرها..........................)

٣ ـ التخصص العلمي:

☐ محاسبة
☐ إدارة أعمال
☐ اقتصاد
☐ مالية ومصرفية
☐ أخرى (يرجى ذكرها................)

٤ ـ المسمى الوظيفي:

☐ مدير عام مكتب التدقيق
☐ مدقق رئيسي
☐ مدقق
☐ مساعد مدقق
☐ أخرى (يرجى ذكره......................)

٥ ـ عدد سنوات خبرتكم في مجال التدقيق:

☐ أقل من ٣ سنوات
☐ من ٣ سنوات إلى أقل من ٦ سنوات
☐ من ٦ سنوات إلى أقل من ٩ سنوات
☐ ٩ سنوات فأكثر

٦ – الشهادات المهنية الحاصل عليها (يمكن اختيار أكثر من بديل):

☐ CPA
☐ JCPA
☐ CMA
☐ CIA
☐ ACCA
☐ أخرى (يرجى ذكرها......................)

٧ ـ عدد الدورات التدريبية والمؤتمرات العلمية التي شاركت فيها في مجال المحاسبة الجنائية أو إدارة الأرباح:

☐ ١ ـ ٢ دورة أو مؤتمر
☐ ٣ ـ ٥ دورات أو مؤتمرات
☐ ٦ – ٨ دورات أو مؤتمرات
☐ ٩ دورات أو مؤتمرات فأكثر

الجزء الثاني: قياس مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، النقيب عن البيانات) من قبل المحاسبين القانونيين في الأردن:

يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) أمام درجة موافقتكم لكل عبارة من العبارات التالية:

	العبارات	درجات الموافقة				
		موافق إلى حد كبير جداً	موافق إلى حد كبير	موافق إلى حد متوسط	موافق إلى حد قليل	موافق إلى حد قليل جداً
	اعتمادا على خبرتكم في مجال التدقيق، يتم تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر والتنقيب عن البيانات) عند القيام بعملية التدقيق لحسابات الشركات المساهمة العامة من خلال مجموعة من العمليات، منها:					
٨	المراجعة المستندية لفواتير الشراء للتأكد من إثبات فواتير المشتريات وفقا لتواريخها.					
٩	تحديد ما إذا كان هناك سوء لإدارة التدفقات النقدية في الشركة.					
١٠	اختبار تفاصيل الصفقات والأرصدة بشكل أشمل.					
١١	البحث عن روابط منطقية بين البيانات التي يتم اكتشافها.					
١٢	التحقق من فواتير البيع، لاسِيَما الصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة أو الزميلة.					
١٣	اكتشاف تضمين رقم الذمم المدينة ذممًا مدينة لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة أو زميلة.					
١٤	التأكد من إظهار الأثر المتراكم المترتب على تغيير الطريقة المُتَّبعة في احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة وقسط الإطفاء للأصول غير الملموسة على البيانات المالية في حالة وجوده.					
١٥	تقليل ساعات الفحص اليدوي.					
١٦	الكشف عن احتمالية عدم الإفصاح عن الدُّيون الراكدة والدُّيون المتعثِّرة بهدف تخفيض رصيد مخصَّص الدُّيون المشكوك في تحصيلها.					
١٧	زيادة دقة الرقابة على المخزون واكتشاف التلاعب فيه.					
١٨	اكتشاف احتمالية الحصول على قرض طويل الأجل قبل إعداد قائمة المركز المالي واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل بهدف تحسين نسب السُّيولة في الشركة.					
١٩	اكتشاف عدم الالتزام بتصنيف الاستثمارات وفق الأسس المتعارف عليها، وذلك من خلال تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل، لا سِيَما في حالة هبوط أسعارها السوقية.					
٢٠	اكتشاف تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة دون الإفصاح عنها.					

العبارات	درجات الموافقة

	موافق إلى حد كبير جداً	موافق إلى حد كبير	موافق إلى حد متوسط	موافق إلى حد قليل	موافق إلى حد قليل جداً
اعتمادا على خبرتكم في مجال التدقيق، يتم تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر والتنقيب عن البيانات) عند القيام بعملية التدقيق لحسابات الشركات المساهمة العامة من خلال مجموعة من العمليات، منها:					
٢١ الكشف عن عدم إدراج الأقساط واجبة السداد من القروض طويلة الأجل خلال العام ضمن الالتزامات المتداولة (في حالة وجودها) بهدف تحسين نسب السُّيولة في الشركة.					
٢٢ تحليل الاختلافات واستخراج التباين بين البيانات.					
٢٣ التحقّق من شروط البيع والائتمان ومقارنتها بالشروط المعمول بها في الشركة، من حيث شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الدُّيون المشكوك في تحصيلها.					
٢٤ إعادة احتساب مصروف الإهلاك للأصول الثابتة والإطفاء للأصول غير الملموسة وفقًا لمعدلات الإهلاك والإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة.					
٢٥ مقارنة القوائم المالية للشركة مع قوائمها للسنوات السابقة ومدى وجود تناسق بينها.					
٢٦ معرفة مواطن القوة أو القصور في نظام الرقابة الداخلية في الشركة.					

الجزء الثالث: قياس أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، النقيب عن البيانات) في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية:

يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) أمام درجة موافقتكم لكل عبارة من العبارات التالية:

العبارات	درجات الموافقة				
	موافق إلى حد كبير جداً	موافق إلى حد كبير	موافق إلى حد متوسط	موافق إلى حد قليل	موافق إلى حد قليل جداً
اعتمادا على خبرتكم في مجال التدقيق، فإنّ تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، التنقيب عن البيانات) يسهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة من خلال:					
٢٧ إنجاز الأعمال المحاسبية وأعمال التدقيق بتكاليف أقل؛ ممَّا يُسْهم في توجيه بقية التكاليف نحو التأكد من عدم وجود ممارسات لإدارة الأرباح.					
٢٨ إنجاز الأعمال المحاسبية وأعمال التدقيق بوقت أقل. ممَّا يُسْهِم في توفير الوقت اللازم للتأكد من خُلُوِّ البيانات من ممارسات إدارة الأرباح.					
العبارات	درجات الموافقة				

	موافق إلى حد كبير جداً	موافق إلى حد كبير	موافق إلى حد متوسط	موافق إلى حد قليل	موافق إلى حد قليل جداً
اعتمادا على خبرتكم في مجال التدقيق، فإنّ تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، التنقيب عن البيانات) يسهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة من خلال:					
٢٩ تحديد أوجه التضارب والتقلّبات الكبيرة في العمليات المالية.					
٣٠ أخذ عيّنات أكثر شمولية لاستخراج البيانات واختبارها عند القيام بعملية التدقيق.					
٣١ العمل على إعادة إجراء عمليات الاحتساب للتأكد من دقة النظم المحاسبية.					
٣٢ سرعة الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في القوائم المالية والحدِّ منها قبل تفاقمها.					
٣٣ التأكد من الالتزام التام بالقوانين والتشريعات المعمول بها والخاضعة لها الشركة.					
٣٤ التأكد من تقييم ومراجعة السياسات المحاسبية المتّبعة من قِبَل الشركة بشكل دوري.					
٣٥ التأكد من حيادية وخبرة اللجان المختصة بتقدير المخصصات في الشركة.					
٣٦ إتاحة الفرصة لتدقيق الملفات والمعاملات الإلكترونية.					
٣٧ التأكد من خبرة القائمين على التدقيق الداخلي ومدى قدرتهم على تحمل مسؤولياتهم.					
٣٨ مساعدة المدقق في فحص جميع صفقات الشركة.					
٣٩ فحص نظام الرقابة الداخلية والتأكد من سلامته وفعاليته.					
٤٠ التنقيب عن أكبر كمية ممكنة من البيانات بحثًا عن معلومات جديدة خَفِيَّة أو غير متوقَّعة.					
٤١ مراعاة أثر توافر عُنْصُرَي المرونة والاختيارية في المعايير المحاسبية الدولية المرتبطة ببدائل القياس والتقدير والإفصاح المحاسبي على إعداد القوائم المالية.					
٤٢ البحث عن اتجاهات أو اختلافات بين البيانات التي يتم اكتشافها.					
٤٣ استخدام نماذج التنبؤ لتقدير النواتج التي ينبغي الحصول عليها عن قِيَم جديدة.					
٤٤ تحديد البنود التي تَحِيد عن المعيار أو القاعدة التي تحكمها.					
٤٥ تحديد البنود التي تُمثّل قِيَمًا شاذّة وتحتاج للمزيد من التقصي حولها.					
٤٦ توسيع نطاق اختبار تفاصيل الصفقات والأرصدة.					
٤٧ زيادة فرص اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح التي يمكن أنْ تكون للادارة العليا في الشركة مساهمة فيها.					

العبارات		درجات الموافقة				
		موافق إلى حد كبير جداً	موافق إلى حد كبير	موافق إلى حد متوسط	موافق إلى حد قليل	موافق إلى حد قليل جداً
اعتمادا على خبرتكم في مجال التدقيق، فإنّ تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، التنقيب عن البيانات) يسهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة من خلال:						
٤٨	التأكد من الالتزام التام بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.					
٤٩	تزويد المدقق بأدوات إضافية تساعد في تحديد حالات وجود إدارة أرباح في البيانات المالية.					
٥٠	الكشف عن قدرة الشركة على الاستمرارية والنمو ومواكبة التطور.					

الجزء الرابع: قياس المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، التنقيب عن البيانات) في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية من قبل المحاسبين القانونيين في الأردن:

يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) أمام درجة موافقتكم لكل عبارة من العبارات التالية:

العبارات		درجات الموافقة				
		موافق إلى حد كبير جداً	موافق إلى حد كبير	موافق إلى حد متوسط	موافق إلى حد قليل	موافق إلى حد قليل جداً
اعتمادا على خبرتكم في مجال التدقيق، فإنّ من المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، التنقيب عن البيانات) في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية ما يلي:						
٥١	عدم إدراك إدارات الشركات أهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحدِّ منها في القوائم المالية.					
٥٢	حرص بعض إدارات الشركات إلى اللجوء إلى تجميل الدخل وإدارة الأرباح لتحقيق منافع خاصة على حساب المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية.					
٥٣	عدم رغبة إدارات الشركات بتوفير وسائل الحماية اللازمة التي يتطلبها تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.					
٥٤	عدم إيلاء المحاسبة الجنائيَّة وتقنياتها الاهتمام الكافي في مناهج التعليم المحاسبي والخُطط الدراسية في الجامعات الأردنية.					

العبارات		درجات الموافقة				
٥٥	عدم توفير إدارات الشركات النُّظُم والضوابط الداخلية التي من شأنها تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.					

	موافق إلى حد كبير جداً	موافق إلى حد كبير	موافق إلى حد متوسط	موافق إلى حد قليل	موافق إلى حد قليل جداً
اعتمادا على خبرتكم في مجال التدقيق، فإنّ من المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، التنقيب عن البيانات) في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية ما يلي:					
٥٦ قلة اهتمام الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق بتوعية إدارات الشركات ومالكيها بأهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائيَّة ودورها في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.					
٥٧ عدم اقتناع إدارات الشركات بأهمية (بضرورة) الاستعانة بالمحاسب الجنائي لمنع حدوث ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية واكتشافها والحدِّ منها.					
٥٨ عدم اطِّلاع المحاسبين في الشركات على تقنيات المحاسبة الجنائيَّة ومواكبتهم للمستجدات في مجالات تطبيقها.					
٥٩ عدم اقتناع إدارات الشركات بإسهام المحاسب الجنائي في اكتشاف مواطن الخلل في أنظمة الرقابة الداخلية التي تُتيح الفرصة لوجود ممارسات لإدارة الأرباح في القوائم المالية.					
٦٠ نقص الخبرة الكافية لدى إدارات الشركات بتقنيات المحاسبة الجنائيَّة.					
٦١ عدم توافر المحاسبين المتخصصين بتنفيذ تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.					

٦٢	محدودية الدورات التدريبية المتخصصة بتقنيات المحاسبة الجنائيَّة للمحاسبين والمديرين الماليين العاملين في الشركات.					
٦٣	ارتفاع تكاليف تعيين (الاستعانة) المحاسبين المتخصصين في تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.					
٦٤	وجود تضارب بين المصالح الشخصية لبعض إدارات الشركات وتطبيق سياسة جذب العاملين ذوي الأخلاق الجيدة والذين لديهم المعرفة الكافية في تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.					
٦٥	اعتقاد بعض إدارات الشركات أنَّ مسؤولية اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح تقع على عاتق مدقق الحسابات الخارجي، وبالتالي عدم حاجة الشركة لوجود محاسبين متخصصين في تقنيات المحاسبة الجنائيَّة.					

الجزء الخامس: أكون شاكرة لكم لو تفضلتم بإضافة أية بنود أخرى ترتبط بأثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، التنقيب عن البيانات) في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية:

____

____

____

____

____

أكرر شكري لكم على حُسن تعاونكم وتجاوبكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة

منى علي حسن عبد الله

The Effect of Applying Forensic Accounting Techniques in Earnings Management Practices Detection in the Jordanian Shareholding Companies from the Auditors` Perspective

By

Mona Ali Hassan Abdullah

Supervisor

Professor Walid Zakaria Siam

Abstract

This study aims to identify the extent of the application of forensic accounting techniques (Computer Assisted Auditing Tools, and data mining) by the certified accountants in Jordan, and to identify the impact of the application in the detection of earnings management practices and reduction in the Jordanian public shareholding companies. It also aims to identify the obstacles that may limit the application of these techniques in detecting earnings management practices in the Jordanian public shareholding companies by certified accountants in Jordan.

To achieve the objectives of the study, the researcher designed a questionnaire to collect related data of study's variables, where the study population consisted of certified accountant and auditors in the auditing offices who are licensed to practice audit in Jordan who totalling According to statistics of Jordanian Society of certified Accountants at the beginning of 2016 (354) certified accountant. A random sample of (145) certified accountant has been selected including Accountants and workers in the auditing offices in Jordan, and the branches of major international audit firms (Big Four)), which Constitute almost 41% of the study population. The questionnaires were distributed and recovered by hand, as the number of distributed questionnaires (145) questionnaire, (113) questionnaires were recovered to identify them, and (3) questionnaires were excluded because of completeness of answers, and the number of questionnaires approved for the purposes of analysis and research was (110) questionnaires, representing (75.9%) of the questionnaires were distributed, and 31.1% of the study population.

The study showed many of results, including: high application of forensicaccounting techniques (computer assisted auditing toolsand data mining) by the certified accountants in Jordan, high impact of the application of forensicaccounting techniques in detecting earnings management practices and reduction in in the Jordanian shareholdingccompanies, low presence of obstacles that limit the application forensicAccountingtechniques in detecting earnings management practices in the Jordanian public shareholding companies by the certified accountants in Jordan.

The researcher presented many of recommendations, including: enhancing the certified accountants application of fforensicAccounting techniques and utilize them in the audit process and through the search for logical links between discovered data and analyse the differences and extract the discrepancy between the data, benefit from the application of forensicAccounting techniques in the detection practices earnings management in the Jordanian public shareholding companies, through the exploration of the largest possible amount of data in search of new information hidden or unexpected and provide the opportunity to audit the files and electronic transactions and identify those items that represent a valuable abnormal and need for further investigation, Concerted efforts ofconcerned profession of accounting and auditing to overcome the obstacles that limit the application of criminal accounting techniques.

Keywords: Forensic Accounting Techniques, Earning Management, Computer Assisted Auditing Technique, Data Mining Technique.